

GUSTAVO MAGALHÃES SANTOS

**DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS
NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS**

BRASÍLIA

2010

GUSTAVO MAGALHÃES SANTOS

**DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS
NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS**

Monografia apresentada como requisito parcial
para conclusão do curso de bacharelado em
Direito do Centro Universitário de Brasília -
UniCEUB.

Orientador: Professor Rodrigo Pereira de
Mello

BRASÍLIA

2010

Dedico e agradeço,

Aos meus pais, Paulo e Suely, ao meu irmão, Paulo, à minha prima Mirlen e à minha namorada, Amanda, pessoas que tanto amo e admiro, as quais nunca mediram esforços em me apoiar. A todas essas, os meus mais sinceros sentimentos.

RESUMO

O presente trabalho investiga a inconstitucionalidade ou não da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, a partir do estudo jurídico da estrutura tributária dessa contribuição social de seguridade social, a qual, segundo estabelece a Constituição Federal, está fundada no faturamento ou na receita da empresa. Para tanto, o trabalho abordará os argumentos, principalmente quanto aos aduzidos na ADC nº 18-5/DF e no RE nº 240.785/MG, do Fisco, pró-inclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, bem como os aduzidos pelos contribuintes, que alegam a inconstitucionalidade de tal inclusão.

Palavras chave: Direito Tributário – COFINS – ICMS – Base de Cálculo – Receita – Faturamento – Princípio da Capacidade Contributiva – Princípio da Isonomia.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 DA ESTRUTURA DA NORMA TRIBUTÁRIA	9
1.1 Da hipótese de incidência: aspectos	10
<i>1.1.1 Do aspecto material</i>	<i>12</i>
<i>1.1.2 Do aspecto espacial.....</i>	<i>14</i>
<i>1.1.3 Do aspecto temporal</i>	<i>15</i>
<i>1.1.4 Do aspecto pessoal.....</i>	<i>17</i>
<i>1.1.5 Do aspecto quantitativo</i>	<i>21</i>
1.2 Da base de cálculo: aspecto material da hipótese de incidência	21
2 DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS	26
2.1 COFINS: receita e faturamento.....	30
2.2 Da hipótese de incidência da COFINS	36
<i>2.2.1 Do aspecto material</i>	<i>36</i>
<i>2.2.2 Do aspecto espacial.....</i>	<i>38</i>
<i>2.2.3 Do aspecto temporal</i>	<i>39</i>
<i>2.2.4 Do aspecto pessoal.....</i>	<i>40</i>
<i>2.2.5 Do aspecto quantitativo</i>	<i>41</i>
3 DO ICMS COMO INTEGRANTE DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS	44
3.1 Da tese fazendária de inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.....	48
<i>3.1.1 Do suporte legal para inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS</i>	<i>49</i>
<i>3.1.2 Do ICMS como componente do faturamento.....</i>	<i>51</i>
3.2 Da tese de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.....	54
<i>3.2.1 Da afronta ao previsto no artigo 195, I, b, da Constituição Federal.....</i>	<i>55</i>
<i>3.2.2 Do desrespeito ao princípio da capacidade contributiva</i>	<i>58</i>
<i>3.2.3 Da violação ao princípio da isonomia</i>	<i>60</i>
3.3 Da eventual modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade	62
CONCLUSÃO	66
REFERÊNCIAS	70

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como principal finalidade abordar a constitucionalidade ou não da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS através da análise jurídica da estrutura da norma tributária, da estrutura tributária da COFINS, bem como dos conceitos de faturamento e receita e dos princípios constitucionais tributários que lhes são afetos.

O estudo do tema está inserido no contexto da controvérsia judicial de exclusão das parcelas relativas ao ICMS da base de cálculo da COFINS, estando já parcialmente julgado, a favor dos contribuintes, o RE nº 240.785/MG e pendente de julgamento a ADC nº 18-5/DF, que busca a declaração de constitucionalidade de alguns dispositivos legais que amparariam a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Verifica-se, assim, a importância do tema, que tem por escopo delimitar os conceitos jurídicos de faturamento e receita, que são, conforme preconiza o artigo 195, inciso II, alínea “b”, da Constituição Federal, a hipótese de incidência da COFINS.

O objetivo principal, portanto, do presente trabalho, será expor e analisar os argumentos do Fisco a favor da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e os fundamentos aduzidos pelos contribuintes de inconstitucionalidade dessa inclusão.

Dessa forma, inicialmente, de forma a fundamentar a análise jurídica do tema, será estudada a estrutura da norma tributária, que tem a finalidade de definir a incidência fiscal e é constituída de três elementos principais, quais sejam a hipótese de incidência, o mandamento e a sanção.

Por ser de fundamental importância para o tema proposto, a hipótese de incidência será estudada, no primeiro capítulo, em todos os seus aspectos, principalmente no que diz respeito à base de cálculo, que faz parte do aspecto quantitativo da hipótese de incidência e tem a função primaz de confirmar o verdadeiro aspecto material da norma tributária, que se traduz no seu núcleo normativo.

À COFINS, objeto balizador do presente trabalho, será dedicado o segundo capítulo, que analisará a hipótese de incidência fiscal dessa exação tributária, especialmente quanto à sua base de cálculo, que, conforme mandamento constitucional, são o faturamento ou a receita da empresa.

Neste estudo, principalmente em função das grandes discussões judiciais já travadas em torno dos vários elementos atinentes à COFINS, serão trazidos à baila, inclusive, os posicionamentos do Supremo Tribunal Federal acerca do regime tributário da COFINS e das diversas legislações que tratam do tema.

Por fim, no último capítulo, será abordado o objeto principal de estudo desse trabalho, qual seja, se os valores relativos ao ICMS podem ou não ser incluídos na base de cálculo da COFINS.

Para tanto, serão estudados os argumentos fazendários pró-inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, os quais se fundamentam, principalmente, na interpretação, *a contrario sensu*, de dispositivos legais que possibilitariam tal cobrança, bem como no fato de o ICMS, como tributo indireto, estando embutido no preço, ser faturado pela empresa, que repassa o ônus tributário desse imposto ao adquirente do produto ou serviço, o contribuinte de fato.

Noutro polo, serão estudados, na segunda metade do capítulo final, os argumentos dos contribuintes que dão sustentação jurídica para a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Tais argumentos fundamentam-se, principalmente, no artigo 195, inciso II, alínea “b”, da Constituição Federal, que elegeu à COFINS o faturamento e a receita como sua hipótese de incidência, sendo os correspondentes valores mensais auferidos pela empresa a sua base de cálculo. Esses conceitos jurídicos, dessa forma, diriam respeito somente às entradas para o ativo da empresa que, decorrentes do exercício de suas atividades empresariais, fossem destinadas definitivamente ao seu patrimônio, agregando-lhe riqueza. Como o ICMS representa um ônus para a empresa a beneficiar o ente estatal que tem por competência cobrá-lo, não poderia ser incluído na base de cálculo da COFINS, sob pena de alargar o conceito constitucional de faturamento e receita.

Dessa forma, o presente trabalho monográfico buscará, através do estudo jurídico da estrutura tributária da COFINS, principalmente no que atine à sua base de cálculo – que, de acordo com o disposto na Constituição, é o faturamento ou a receita da empresa – demonstrar a constitucionalidade ou não da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

1 DA ESTRUTURA DA NORMA TRIBUTÁRIA

A norma tributária é aquela que define a incidência fiscal, as obrigações acessórias correlatas e a sua estrutura, assim como a de todas as normas jurídicas, é constituída de três elementos essenciais, quais sejam, hipótese de incidência, mandamento e sanção. O mandamento, conteúdo principal da norma tributária, é, fundamentalmente, uma ordem ao particular para que leve ao Estado certa quantia em dinheiro. A essa obrigação, de levar dinheiro coercivamente aos cofres públicos, denomina-se tributo.¹

Tal comportamento, no entanto, só é devido quando se pratica o fato determinado na hipótese de incidência legal, que, ao seu turno, é a previsão genérica e abstrata de um fato sobre o qual recai uma obrigação. Ocorrido o fato hipoteticamente previsto na norma, o mandamento se torna obrigatório, produzindo seus efeitos. A esse evento dá-se o nome de subsunção.

Geraldo Ataliba, acerca desse assunto, assevera o seguinte:

Acontecido o fato previsto na hipótese da lei (hipótese legal), o mandamento, que era virtual, passa a ser atual e se torna atuante, produtivo dos seus efeitos próprios: exigir inexoravelmente (tornar obrigatório) certos comportamentos, de determinadas pessoas.

[...]

Enquanto não ocorra o fato descrito na hipótese, o mandamento fica em suspenso, não incidindo. Sua incidência é condicionada a ocorrência do fato previsto na respectiva hipótese.²

¹ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Art. 3º: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 42.

Tem-se, portanto, uma hipótese no antecedente conjugada a um mandamento no consequente. A hipótese traz a previsão de um fato, enquanto que o mandamento prescreve a relação jurídica (obrigação tributária) que daquele emana, ou seja, os efeitos jurídicos que o acontecimento faz propagar, caracterizando-se assim, a regra-matriz de incidência tributária.³

1.1 Da hipótese de incidência: aspectos

Como visto acima, a norma tributária marca o núcleo do tributo, ou seja, a sua regra-matriz de incidência fiscal, havendo uma hipótese no antecedente e um mandamento no consequente. A hipótese de incidência, que alude a um fato, a um acontecimento ou a uma ação humana, é descrita na lei de forma genérica e abstrata e deve fazer referência a critérios material, espacial e temporal. Já o mandamento refere-se a um critério pessoal e um quantitativo. A conjugação desses elementos dá forma à norma tributária.⁴

Hipótese de incidência tributária é a descrição hipotética, contida na lei de forma genérica e abstrata, de um estado de fato, de um fato ou conjunto de circunstância de fato que faz nascer, com a sua ocorrência no mundo fático, uma obrigação tributária. É um conceito jurídico tributário que tem como características marcantes a universalidade e a unidade lógica.

É, portanto, conceito eminentemente formal, sendo a primeira descrição legal de um fato, a qual, por sua própria natureza, é hipotética, prévia, genérica e abstrata, pois se trata de mera previsão legal.⁵

Paulo de Barros Carvalho, ao tratar da hipótese de incidência, a conceitua como sendo “a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, pp. 236 e 237.

⁴ Ibidem, p. 237.

⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 42.

materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência”⁶.

Já Hugo de Brito Machado, tendo como base o artigo 114 do Código Tributário Nacional⁷, considera ser a hipótese de incidência toda e qualquer ocorrência fática, decorrente ou não da vontade, definida em lei que é necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.⁸

Quanto à terminologia, diversas são as denominações utilizadas pela doutrina para designar a hipótese de incidência, tais como, suporte fático, fato tributável, fato gerador, entre outras. Mister se faz, no entanto, destacar que grande confusão tem causado a utilização da expressão “fato gerador”. Isso porque tanto pode ser entendida como sendo a descrição legal, geral, abstrata e hipotética de um fato como se o próprio fato concreto, acontecido em um determinado tempo e local, fosse.

Acompanhando doutrinadores renomados de Direito Tributário, tais como Geraldo Ataliba e os anteriormente referidos Paulo de Barros Carvalho e Hugo de Brito Machado, entre outros, entendemos que não há como se designar duas realidades tão distintas, o enunciado legal e hipotético de um fato e o próprio fato realizado, concretizado, pelo mesmo nome.

Dessa forma, conforme ensinamento do tributarista Geraldo Ataliba, adotaremos, neste trabalho, a expressão hipótese de incidência para designar o fato abstrato e

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 242.

⁷ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Art. 114: Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 126 e 127.

genérico descrito na lei e fato imponível para indicar o fato em concreto, efetivamente acontecido no mundo fenomênico.⁹

Ultrapassada essa premissa, tem-se que hipótese de incidência é a descrição legal, genérica e abstrata, de um fato no antecedente da norma que, se efetivamente ocorrido, faz surgir a obrigação tributária estabelecida no seu consequente.

Conclui-se, portanto, que a hipótese de incidência, sendo a descrição legal e hipotética de um fato, cuja ocorrência em concreto faz nascer a relação jurídica do tributo, se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá propriedade, não anulando, contudo, o seu caráter unitário. Tais aspectos do antecedente e do suposto da norma tributária têm que ser capazes de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária (aspecto pessoal), o seu conteúdo substancial (aspecto material), o local (aspecto espacial) e o momento de seu nascimento (aspecto temporal), bem como, o montante a ser pago (aspecto quantitativo).¹⁰

Destarte, estabelecido o conceito jurídico-tributário de hipótese de incidência, passaremos ao estudo dos aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo trazidos pela hipótese de incidência e mandamento da norma tributária.

1.1.1 Do aspecto material

O aspecto material da hipótese de incidência diz respeito ao núcleo da hipótese, a descrição abstrata do ato, fato ou estado em si considerado, representando o objetivo da proposição normativa. É o aspecto determinante para condicionar o mandamento à prática do fato descrito hipoteticamente na norma tributária.

⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 55.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 124 e 125. ATALIBA, op. cit., pp. 76-79.

Hugo de Brito Machado, não por menos, apresenta o aspecto material da hipótese tributária como sendo o aspecto objetivo ou nuclear em torno do qual gravitam os demais, a completar o vínculo jurídico obrigacional do tributo, albergando, necessariamente, uma expressão econômica.¹¹

Já Paulo de Barros Carvalho, ao explorar o tema, define, de forma bastante didática, ser o aspecto material da hipótese de incidência a conjugação de um verbo denotador de diversos comportamentos sobre os quais recai a obrigação tributária, ou seja, o seu complemento. Tais comportamentos são expressos por verbos que exprimem ação ou um estado, que, conjugados ao seu complemento, fazem surgir o núcleo da hipótese da norma sobre a qual incidirá o mandamento.¹²

Assim, tem-se que o aspecto material da hipótese de incidência é a imagem abstrata de um fato jurídico, contendo a indicação de sua substância essencial. Nesse sentido é a lição de Geraldo Ataliba:

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.¹³

Deste modo, por revelar sua essência, o aspecto material da hipótese de incidência, do ponto de vista funcional e operacional do conceito, é o mais importante dos aspectos, pois permite sua caracterização e individualização em função de todas as demais

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 134 e 135.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, pp. 251-254.

¹³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 106.

hipóteses de incidência, ou seja, é a partir dele que, conforme preconiza o artigo 4º do Código Tributário Nacional¹⁴, se torna possível fixar a espécie tributária à qual o tributo pertence.¹⁵

Por fim, muito embora o aspecto material da hipótese de incidência consista no núcleo do antecedente da norma tributária, sendo o fato ou estado sobre o qual recairá o consequente, é ele delimitado pelos aspectos espacial e temporal, para configurarem, juntos, a descrição normativa do fato hipotético.

1.1.2 Do aspecto espacial

O aspecto espacial da hipótese de incidência diz respeito à definição do lugar onde ocorre concretamente a situação, o fato ou o estado, previsto abstratamente no núcleo da hipótese de incidência, gerando a obrigação tributária.

Os fatos imponíveis, fatos concretos que fazem surgir a obrigação tributária, acontecem num determinado lugar. A configuração da obrigação tributária só se torna possível com a indicação de circunstâncias de lugar relevantes contidas, implícita ou explicitamente, na hipótese de incidência legal. Assim, em decorrência do princípio da territorialidade da lei, só é qualificado como fato imponible da obrigação tributária àquele que se dê no âmbito territorial de validade da lei.¹⁶

Paulo de Barros Carvalho disciplina haver, no antecedente das normas tributárias, três formas compositivas que permitem classificar o tributo em conformidade com o grau de elaboração do aspecto espacial da respectiva hipótese de incidência. São elas:

¹⁴ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Art. 4º: A natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto de sua arrecadação.

¹⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 106 e 107.

¹⁶ Ibidem, p. 104.

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.¹⁷

Dessa forma, os Impostos de Importação (II) e Exportação (IE) fariam parte da primeira proposição; os impostos que incidem sobre bens imóveis, Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), da segunda; e todos os demais tributos da terceira.¹⁸

Por fim, vale destacar que, por vezes, a lei tributária estabelece critérios que acrescentam ao aspecto espacial genérico da hipótese de incidência um fator específico de lugar decisivo à configuração dos fatos imponíveis, como ocorre, por exemplo, na Zona Franca de Manaus, onde há a exclusão legal da incidência de determinados tributos.¹⁹

Destarte, tem-se que o aspecto material da hipótese de incidência é o conjunto de critérios suficientes para se delimitar o lugar de ocorrência do fato imponible, devendo tal fato se revestir de todos os caracteres previsto na hipótese de incidência.

1.1.3 Do aspecto temporal

O aspecto temporal da hipótese de incidência tem por escopo determinar o momento exato da ocorrência do fato imponible que faz surgir a obrigação tributária. É, portanto, a designação implícita ou explícita, pelo legislador, das circunstâncias de tempo que indicam o momento preciso da formação da relação tributária e, conseqüentemente, de seus efeitos.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 256.

¹⁸ *Ibidem*, pp. 256-258.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 105.

Inicialmente, vale a advertência de que não se confundem o aspecto temporal da hipótese de incidência com o estudo da aplicação da lei tributária no tempo, muito embora seja de fundamental importância, segundo o princípio *tempus regit factum*, o conhecimento do momento exato da ocorrência do fato impositivo para definição da lei a ele aplicável e, conseqüentemente, dos efeitos da prescrição e decadência, assim como da atualização do montante devido.

Gerado Ataliba define por aspecto temporal da hipótese de incidência a propriedade que esse tem de designar o instante em que se reputa consumado o fato impositivo.²⁰

Tal conceituação é de vital importância, visto que a lei ora estabelece um determinado momento de ocorrência do fato impositivo ora não prevê um momento exato para que esse se realize. Dessa forma, se ocorrido o fato hipotético em momento diverso do determinado pela norma tributária, não se dá por consumado o fato impositivo, inexistindo, portanto, obrigação tributária.

Baseado nisso, o mesmo Geraldo Ataliba, fundamentando-se na doutrina de Paulo de Barros Carvalho, classifica o aspecto temporal da hipótese de incidência em hipóteses de incidência que preveem momento exato para a ocorrência do fato impositivo, como no caso do Imposto de Renda, e hipóteses de incidência que não fazem alusão ao momento em que deva ocorrer o fato impositivo, como no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.²¹

Desse modo, uno e determinado é o momento em que se dá consumado o fato impositivo, dizendo respeito tão-somente ao instante em que se deu por ocorrido o resultado da hipótese tributária de incidência, sendo de competência discricionária do legislador a definição de tal momento, desde que o fixe posteriormente à ocorrência do fato gerador.

²⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 94.

²¹ Ibidem, pp. 96-104.

Tem-se, portanto, que o aspecto temporal da hipótese de incidência é o momento exato em que se verifica concretamente a ocorrência do fato descrito abstratamente na hipótese legal que dá ensejo à obrigação tributária.

1.1.4 Do aspecto pessoal

Ultrapassada a etapa de definição dos aspectos da hipótese de incidência, por oportuno, se faz necessário conceituar os aspectos do mandamento principal da norma tributária, quais sejam, aspecto pessoal e quantitativo.

O mandamento principal, ou consequente da norma tributária, diz respeito à regulação de conduta e dos efeitos quanto aos envolvidos na relação tributária, que se forma com o acontecimento do fato impositivo. Os aspectos do mandamento principal vão qualificar esse vínculo jurídico que nasce com a ocorrência do fato impositivo, designando o sujeito ativo, portador do direito subjetivo, o sujeito passivo, que tem o dever de adimplir com a obrigação tributária, e o objeto da relação, qual seja, o comportamento do sujeito passivo de levar, coercivamente, dinheiro aos cofres públicos, denominado tributo.²²

O primeiro aspecto do mandamento principal a ser analisado é o aspecto pessoal. Tal aspecto se refere ao conjunto de elementos necessários à designação dos sujeitos da relação jurídica tributária, o credor no polo ativo e o devedor da obrigação tributária no passivo.²³

O sujeito ativo da relação tributária é o credor da obrigação tributária, titular do direito subjetivo de exigir o tributo. A designação do sujeito ativo da relação tributária é feita

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 315 e 316.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 163 e 164.

somente por lei, podendo ser a própria pessoa jurídica de direito público instituidora do tributo ou outra por ela indicada.²⁴

Nesse sentido, Geraldo Ataliba adverte que “não se confunde a competência para legislar, com a capacidade de ser sujeito ativo de obrigações tributárias”²⁵. Isso porque, muito embora o ente estatal dotado de competência legislativa de instituir tributos tenha a capacidade tributária ativa de exigí-los, outras pessoas podem ser revestidas, por lei, da capacidade de ser sujeito ativo das obrigações tributárias.

No primeiro caso, em que o próprio ente estatal competente para instituir o tributo é quem vai exigí-lo, a lei não precisa mencionar expressamente o sujeito ativo da obrigação tributária. O que não ocorre no segundo caso, pois, se porventura a lei eleger pessoa diversa da instituidora do tributo para exigí-lo, o deverá fazer expressamente, sob pena de se presumir como sujeito ativo da obrigação tributária a pessoa jurídica de direito público que instituiu o tributo.²⁶

A determinação do sujeito ativo da obrigação tributária é feita, segundo ensinamento do mesmo Geraldo Ataliba, de forma discricionária pelo legislador, podendo ser tanto uma pessoa de direito público quanto de direito privado, sendo limitante apenas que se trate de pessoa com finalidades públicas.²⁷

Hugo de Brito Machado, ao analisar o tema, sob a ótica do artigo 119 do Código Tributário Nacional²⁸, se opõe à tese de doutrinadores como Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, que não veem óbices para que pessoas jurídicas de direito privado e até mesmo

²⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 83.

²⁵ Ibidem, p. 83.

²⁶ Ibidem, pp. 83-85.

²⁷ Ibidem, p. 80.

²⁸ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Art. 119: Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

pessoas naturais sejam sujeitos ativos da obrigação tributária. Argumenta Machado que só pode ser sujeito ativo da obrigação tributária a pessoa que tem a competência para exigir o seu cumprimento.²⁹

Nesse mesmo diapasão, o jurista supracitado assevera que ter competência para exigir o adimplemento da obrigação tributária é ter atribuição de constituir o crédito tributário e promover sua execução judicial. Assim, considera que as pessoas jurídicas de direito privado podem até ter a atribuição de arrecadar o tributo, mas não de exigi-lo.³⁰

Definido, pois, o sujeito ativo da obrigação tributária, necessário se faz partir à definição do sujeito que ocupará o polo passivo da relação obrigacional, qual seja, o devedor. Dessa forma, tem-se que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, pública ou privada, obrigada a adimplir com o tributo, sendo assim, destinatária jurídica direta da carga tributária.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121³¹, estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária tanto pode ser o contribuinte ou o responsável, conforme sua relação com o respectivo fato imponível. Dessa forma, se pessoal e direta, quando a própria pessoa que pratica o fato imponível é a responsável pelo pagamento do tributo, tratar-se-á de contribuinte; se decorrer de expressa designação legal, na qual a obrigação é imputada a pessoa diversa da que efetivamente praticou o fato imponível, será ele responsável.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 139.

³⁰ Ibidem, p. 140.

³¹ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Art. 121: Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único: O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quanto tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa da lei.

Hugo de Brito Machado bem exemplifica a questão quando assevera que a fonte, no caso do Imposto de Renda retido na fonte, é sujeito passivo da relação tributária por estar obrigada a fazer o pagamento (retenção e recolhimento) do tributo, não sendo, todavia, contribuinte, porque não auferiu renda ou proventos, hipótese de incidência do tributo. É, por conseguinte, responsável, pois a lei lhe atribuiu a obrigação de efetuar o pagamento do tributo.³²

Assim, o sujeito passivo da obrigação tributária só é conhecido quando da efetiva materialização da hipótese de incidência. A respeito disso, inclusive, importante é esclarecer que sujeito passivo da obrigação tributária só pode ser aquele destinado pela Constituição, diferentemente do que acontece com o sujeito ativo, o qual, como antes referido, é livremente designado pelo legislador, que se limita apenas ao fato de que se trate de pessoa com finalidades públicas. Nesse sentido é o ensinamento de Geraldo Ataliba:

O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o “destinatário constitucional tributário” (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas). Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponible, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (CF, art. 145, § 1º).

Nas taxas, o administrado cuja atividade requeira o ato de polícia, ou que provoque, requeira ou, de qualquer modo, utilize o serviço público (CF, art. 145, II). Nas contribuições, o sujeito que receba *especial* benefício ou cause *especial* detrimento ao Estado (CF, arts. 145, III, e 149). Todo desvio desse critério material implica inconstitucionalidade da lei tributária, no Brasil.³³

Por fim, conclui-se que o aspecto pessoal da hipótese de incidência é aquele que, quando do acontecimento do fato imponible, determina o sujeito ativo da obrigação tributária, credor, o qual detém o direito de exigir o tributo, e estabelece os critérios para indicação do sujeito passivo, devedor, destinatário da obrigação tributária.

³² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 142.

³³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 80.

1.1.5 Do aspecto quantitativo

O aspecto quantitativo da hipótese de incidência, segundo e último aspecto do conseqüente da hipótese tributária, tem o condão de demonstrar o objeto da relação tributária formada com a ocorrência do fato imponible, a fim de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo a título de tributo.

Assim, tem-se que o aspecto quantitativo da hipótese de incidência diz respeito ao conjunto de informações legais, contidas na hipótese de incidência, que revelam com exatidão o conteúdo pecuniário da obrigação tributária, ou seja, a quantia devida a título de tributo, sendo que essa vem, em regra, expressa pela conjugação da base de cálculo e da alíquota. Dessa forma, a junção desses dois institutos resulta na definição do *debitum* tributário.³⁴

Destarte, o *quantum* devido a título de tributo é revelado quando se verifica a ocorrência do fato imponible e a alíquota é aplicada sobre a base de cálculo da hipótese de incidência.

Por fim, necessário se faz esclarecer que o instituto da base de cálculo, haja vista a sua determinante relevância para a abordagem do tema que se pretende demonstrar neste trabalho, será examinado com maior propriedade no tópico abaixo.

1.2 Da base de cálculo: aspecto material da hipótese de incidência

Colocados os fundamentos da hipótese de incidência e de seus aspectos intrínsecos, necessário se faz debruçar o estudo sobre a base de cálculo, atributo essencial da hipótese de incidência.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, pp. 321 e 322.

A base de cálculo é designada como sendo a grandeza inserta na norma tributária que permite dimensionar a intensidade do comportamento contido no núcleo da hipótese de incidência, a qual, conjugada à alíquota, revela o exato valor do tributo, ou seja, o seu aspecto quantitativo, como acima referido. Tem também o objetivo de confirmar o critério material da hipótese de incidência.³⁵

Sendo assim, tem-se que a base de cálculo estabelece tanto o conteúdo quanto os limites do comportamento trazidos no núcleo da hipótese de incidência, ou seja, aqueles instituídos em seu aspecto material, tendo a função primaz de confirmá-lo.

Hugo de Brito Machado estabelece que a base de cálculo é “expressão econômica do fato gerador do tributo”³⁶, tratando-a como elemento essencial na identificação do tributo correspondente, sobre o qual se aplica a alíquota para identificação do montante devido.

No mesmo sentido, a doutrina de Paulo de Barros Carvalho aponta três importantes funções da base de cálculo: é a grandeza que permite medir as proporções reais do fato; definir os limites, a “quantidade”, do comportamento estabelecido na hipótese de incidência como núcleo da norma tributária, sobre o qual se aplica a alíquota para se saber a quantia devida a título de tributo; e, com base no artigo 4º do Código Tributário Nacional, demonstrar o real aspecto material da hipótese tributária de incidência.³⁷

Dessa forma, em se tratando de uma grandeza que tem como função medir a materialidade da hipótese de incidência, a base de cálculo deve ser um atributo adequado a dimensioná-la, não podendo trazer uma realidade diversa da do núcleo da regra-matriz de incidência.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 174.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 135.

³⁷ CARVALHO, op. cit., p. 174.

Nesse sentido, exemplifica Paulo de Barros Carvalho:

Assim, por exemplo, seria de todo descabido escolher-se como base de cálculo para o imposto de importação, no caso dos automóveis, o calado, posto que esse é atributo de navios e outras embarcações aquáticas. É evidente que não seria apropriada, também, a autonomia de voo, uma vez que é característica exclusiva de aviões e embarcações aéreas. Requer-se, apenas, uma grandeza que seja apta a proporcionar determinada coisa, para que se possa saber da intensidade do comportamento humano que a ela se relaciona.³⁸

Dessa forma, conforme ensinamento do supracitado doutrinador, por ter a base de cálculo a qualidade de especificar e confirmar o aspecto material da hipótese de incidência, caso haja norma tributária em que se estipule grandeza que meça realidade diversa daquela estabelecida no bojo do aspecto material do antecedente tributário, deve o hermeneuta guiar-se pelo instituído na base de cálculo – ainda que seja para, ao assim proceder, eventualmente concluir pela ilegalidade ou inconstitucionalidade dessa mesma base – por força de sua função especificadora do conteúdo do *debitum* tributário.³⁹

Tem, assim, relevante importância a devida definição da base de cálculo, pois é essa grandeza que permite identificar o tributo de que se cuida. Nesse sentido, são os dizeres de Hugo de Brito Machado:

Se a lei cria um imposto sobre a renda mas indica como sua base de cálculo a receita ou o patrimônio, está, na verdade, criando imposto sobre a receita ou sobre o patrimônio, e não sobre a renda. Se cria um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias mas estabelece como base uma expressão diversa do valor da operação de que resulta a circulação da mercadoria, está criando um outro imposto. Se cria um imposto sobre serviços de qualquer natureza mas estabelece como base de cálculo algo diverso do preço do serviço, também está criando um outro imposto. Vê-se, portanto, que é o exame da base de cálculo do imposto que nos permite verificar se o legislador exercitou corretamente a competência que lhe atribui a Constituição ao definir o âmbito de incidência do imposto.⁴⁰

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 176.

³⁹ Ibidem, p. 178.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 136.

Define-se, portanto, o tipo tributário, se é imposto, taxa ou contribuição, pela correlação lógica e direta do aspecto material da hipótese de incidência com a base de cálculo. Tal correspondência demonstra a natureza do tributo, permitindo que se verifique a constitucionalidade dessa exação colocada no ordenamento jurídico-tributário pelo legislador e exigida do contribuinte pelo Estado.⁴¹

Conclui-se, por conseguinte, que a base de cálculo, conforme disserta Paulo de Barros Carvalho, se presta a desempenhar três funções distintas, quais sejam, medir as proporções reais do fato, compor a específica determinação da dívida e confirmar o verdadeiro aspecto material da descrição contida no antecedente da norma.⁴²

Estabelece o mencionado doutrinador que a primeira função da base de cálculo, de medir as proporções reais do fato, diz respeito ao atributo valorativo da norma tributária que fixa a fórmula numérica de estipulação do conteúdo econômico do dever jurídico a ser cumprido pelo sujeito passivo. Trata-se, portanto, da medição da intensidade do comportamento trazido no antecedente da norma, ou seja, da dimensão do núcleo da hipótese de incidência. Tal suporte valorativo deve, no entanto, ficar adstrito aos limites do fato, às suas propriedades e a sua natureza.⁴³

Quanto à sua segunda função, de compor a específica determinação da dívida, tem a base de cálculo o papel de demarcar o conteúdo do objeto da relação obrigacional, funcionando como integrante de uma equação matemática. Nessa operação, a alíquota é aplicada sobre a base de cálculo de tal modo que se determine o *quantum* devido a título de tributo.⁴⁴

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, pp. 546 e 547.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 363.

⁴³ Ibidem, pp. 363 e 364.

⁴⁴ Ibidem, p. 365.

A última função da base de cálculo, diferentemente das duas primeiras que são mais afetas ao aspecto quantitativo da hipótese de incidência, é a de confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro aspecto material da hipótese tributária. É, assim, a base de cálculo, o instituto jurídico que permite identificar o genuíno aspecto material da hipótese de incidência, pois exerce função comparativa entre o enunciado no núcleo da hipótese de incidência e o determinado em sua base de cálculo, devendo esta representar uma grandeza, obrigatoriamente, peculiar ao fato jurídico tributário, sendo que, em caso de discrepância, prevalece a base de cálculo, em razão de sua função de infirmar o aspecto material da hipótese tributária.⁴⁵

Em tempo, vale destacar que assim como a expressão hipótese de incidência (plano abstrato) se contrapõe a fato gerador (plano concreto), também a expressão base de cálculo se distingue de base calculada, referindo-se aquela ao plano legal e esta ao plano fático. Tem-se, portanto, que o legislador institui genérica e abstratamente a base de cálculo, sendo que, quando ocorrer o fato impositivo, a este será aplicada a base calculada e sobre esta, a alíquota.⁴⁶

Por fim, resta estabelecido que a base de cálculo é atributo essencial da hipótese de incidência, tendo a função primaz de delimitar o núcleo da hipótese de incidência, mensurar, através da aplicação sobre si da alíquota, a quantia exata a ser paga a título de tributo, bem como demonstrar o verdadeiro aspecto material da norma tributária.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 365-368.

⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 108.

2 DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), prevista no artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988⁴⁷, é uma espécie tributária, do ramo das contribuições sociais, incidente sobre a receita ou o faturamento das empresas em geral, que tem por finalidade financiar a seguridade social.

Seguridade social, nesse ponto, deve ser entendida, de acordo com o artigo 194 da Constituição Federal⁴⁸, como sendo um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, não se confundindo, assim, seguridade social com previdência social.

Vê-se, desse modo, que ao Estado – não excluindo a possibilidade de prestação pela iniciativa privada – foi imposta a responsabilidade pela prestação dos serviços relativos à saúde, à previdência e a assistência social. No entanto, para prestá-los de modo eficaz e ininterrupto, o Estado necessita da arrecadação de tributos. E é nas contribuições sociais que o Estado brasileiro encontra supedâneo para o exercício de tal poder impositivo, em caráter específico e vinculado.

As contribuições sociais, desse modo, são uma modalidade tributária com finalidade constitucionalmente definida, tendo destinação plenamente vinculada. Estão, pois, no

⁴⁷ CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. Art. 195: A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento.

⁴⁸ CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. Artigo 194: A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

sistema jurídico da Constituição Federal de 1988, sujeitas ao regime tributário, possuindo, em razão disso, natureza tributária.⁴⁹

O Supremo Tribunal Federal (STF), por causa dos diversos questionamentos existentes acerca do tema da natureza jurídica de tributo das contribuições sociais, já decidiu, em algumas oportunidades, pela natureza tributária dessas exações. No RE nº 138.284-8-CE, o eminente Ministro Carlos Velloso proferiu voto no seguinte sentido:

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário, que a Constituição inscreve nos seus artigos 145 a 162. Tributo, sabemos, encontra definição no artigo 3º do C.T.N., definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação, que a lei impõe às pessoas, de entregar certa importância em dinheiro ao Estado.

[...]

As contribuições parafiscais têm caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Sousa ('Natureza tributária da contribuição do FGTS', RDA 112/27, RDP 17/305). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição.⁵⁰

Paulo de Barros Carvalho, apesar de ser adepto da tese de que as contribuições sociais são tributos, entende que essas não configuram espécie tributária autônoma, podendo assumir características de taxas ou impostos, dependendo de a hipótese de incidência tratar de atividade estatal ou não, respectivamente.⁵¹

Doutra forma e com não menos propriedade, Kiyoshi Harada tem o entendimento de que as contribuições sociais são espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado, que se caracterizam “pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 409 e 410.

⁵⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 138.284-8-CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Mário da Silva Velloso, julgado em 1º/07/1992, DJ 28/08/1992.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 401.

atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes)”⁵².

Em que pese tais considerações, as contribuições sociais são, de acordo com o artigo 149 da Constituição Federal⁵³, de três espécies: contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social.⁵⁴

Essas últimas, contribuições de seguridade social, são subdivididas em duas categorias, quais sejam, as contribuições sociais gerais, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, e as destinadas ao custeio da seguridade social, compreendendo a saúde, a previdência e a assistência social, contribuições de seguridade social propriamente ditas.

Quanto às contribuições sociais de seguridade social, o artigo 195 da Constituição Federal de 1988 preconiza o seguinte:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

⁵² HARADA, Kiyoshi, **Direito financeiro e tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 327.

⁵³ CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. Artigo 149: Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

⁵⁴ Ressalta-se, neste ponto, que, além dessas contribuições sociais de competência exclusiva da União, o art. 149, §1º, da CF/88, estabelece que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição social para o custeio do regime previdenciário de seus servidores públicos e o art. 149-A, também da CF/88, dispõe que os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição social para o custeio do serviço de iluminação pública.

- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;
- II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral da previdência social de que trata o art. 201;
- III – sobre a receita de concursos de prognósticos;
- IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Como se pode observar, a Seguridade Social tem, como fonte de custeio, as contribuições sociais de seguridade social, as quais possuem rol exaustivo das suas hipóteses de incidência, sendo exigida, para criação de novas materialidades, estrita observância aos requisitos exigidos para o exercício da competência tributária residual, quais sejam, instituição mediante lei complementar, não-cumulatividade, bem como hipótese de incidência e base de cálculo diversos dos discriminados na Constituição.⁵⁵

Quanto à destinação da receita das contribuições sociais de seguridade social, Hugo de Brito Machado, fundamentando-se no artigo 165, §5º, inciso III, da Constituição Federal⁵⁶, entende que as contribuições sociais de seguridade social se caracterizam pelo fato de ingressarem diretamente no orçamento da seguridade social, não podendo constituir receita do Tesouro Nacional. Isso porque o citado doutrinador tem o entendimento de que o sujeito ativo das contribuições sociais de seguridade social não pode ser outro que não a entidade responsável pela gestão do orçamento da seguridade social, ou seja, a própria autarquia previdenciária, sob pena de as contribuições sociais de seguridade social se constituírem em verdadeiros impostos da União.⁵⁷

No que pesem tais afirmações, o STF, no julgamento do já citado RE nº 138.284-8-CE, da relatoria do ilustre Ministro Carlos Velloso, consignou que não há vedação à

⁵⁵ CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. Artigo 195: [...] §4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

⁵⁶ CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. Artigo 165: [...] §5º A lei orçamentária anual compreenderá: [...] III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 415.

arrecadação das contribuições sociais de seguridade social pela União, uma vez que o importante é a destinação do produto da arrecadação desses tributos, que devem ser reservados à aplicação na seguridade social. Além disso, com o advento da Lei nº 11.457/07, a União foi designada como sujeito ativo das contribuições sociais de seguridade social, tendo a competência de arrecadá-las e cobrá-las.

Assim sendo, as contribuições sociais de seguridade social são aquelas previstas no artigo 195 da Constituição Federal que têm por finalidade, específica e vinculada, o financiamento da seguridade social.

2.1 COFINS: receita e faturamento

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) teve sua origem no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988, o qual, em sua redação original, previa a cobrança de contribuição social de seguridade social sobre o faturamento das empresas, em substituição a outro tributo criado pelo Decreto-Lei nº 1.940/82, denominado Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), que incidia sobre a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços das pessoas jurídicas.⁵⁸

No plano legal, foi editada a Lei Complementar nº 70/91, que, com suporte no mencionado dispositivo constitucional, instituiu a COFINS. Tal lei foi alvo de inúmeros debates jurídicos. Em um desses questionamentos judiciais, a Presidência da República e as Mesas do Senado Federal e da Câmara dos Deputados distribuíram, perante o Pretório Excelso, a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº1-1, para dirimir essas dúvidas, especialmente, quanto à

⁵⁸ ÁVILA, René Bergmann; PORTO, Éderson Garin. **COFINS**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 13.

validade dos artigos 1º⁵⁹, 2º⁶⁰, 9º⁶¹, 10º⁶² e 13º⁶³, que são os que tratam especificamente sobre a instituição e cobrança da COFINS.

Em suma, a mencionada ADC foi ajuizada com o intuito de derrubar os argumentos que vinham sendo utilizados pelos contribuintes de que a COFINS resultava em bitributação, por incidir sobre a mesma base de cálculo do PIS; feria o princípio constitucional da não-cumulatividade dos impostos da União; como contribuição social, não poderia ser arrecadada e fiscalizada pela Receita Federal; tratava-se, a rigor, de imposto inominado, fruto da competência residual da União; e violava o princípio constitucional da anterioridade, posto que o Diário Oficial de 31/12/1991, no qual a referida Lei Complementar nº 70/91 foi publicada, só teria circulado do dia 2/01/1992.

No fim, todos esses argumentos foram derrubados pelo julgamento, em 1º/12/93, DJ 16/06/95, da referida ADC 1-1/DF⁶⁴, que declarou constitucional os artigos relativos à instituição da COFINS pela LC nº 70/91.

⁵⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 70/91. Art. 1º: Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

⁶⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 70/91. Art. 2º: A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

⁶¹ BRASIL. Lei Complementar nº 70/91. Art. 9º: A contribuição social sobre o faturamento de que trata essa lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data que for exigível a contribuição ora instituída.

⁶² BRASIL. Lei Complementar nº 70/91. Art. 10: O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta lei complementar, observado o disposto na segunda parte do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social.

⁶³ BRASIL. Lei Complementar nº 70/91. Art. 13: Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores àquela publicação, mantidos, até essa data, o Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982 e alterações posteriores, a alíquota fixada no art. 11 da Lei nº 8.114, de 12 de dezembro de 1990.

⁶⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADC nº 1-1/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Moreira Alves. EMENTA: - Ação Declaratória de Constitucionalidade. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte), 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91. COFINS. - A delimitação do objeto da ação declaratória de constitucionalidade não se adstringe aos limites do objeto fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos aos

Quanto à definição do conceito de faturamento, que é a base de cálculo da COFINS, disposto no artigo 2º da questionada lei, vale destacar o voto do Ministro Moreira Alves, proferido na supracitada ADC:

Note-se que a Lei Complementar n. 70/91, ao considerar o faturamento como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza” nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro ILMAR GALVÃO, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços “coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei 187/36)”.

No mesmo sentido foi o voto do Ministro Ilmar Galvão:

Por fim, assinale-se a ausência de incongruência do excogitado art. 2º da LC 70/91, com o disposto no art. 195, I, da CF/88, ao definir “faturamento” como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.”

De efeito, o conceito de “receita bruta” não discrepa do “faturamento”, na acepção que este termo é utilizado para efeitos fiscais, seja, o que corresponde ao produto de todas as vendas, não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-o nos limites do significado que o termo possui em direito comercial, seja, aquele que abrange tão-somente as vendas a prazo (art. 1º da Lei 187/68), em que a emissão de uma “fatura” constitui formalidade indispensável ao saque da correspondente duplicata.

De tal feita, restou firmado o entendimento de que o conceito de faturamento trazido pela LC nº 70/91 nada mais fez do que dar aquela definição para efeitos fiscais, ao deixar consignado que se considera faturamento a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Assim o STF firmou entendimento no sentido da equivalência entre os conceitos de faturamento, insculpido na norma constitucional, e receita bruta, trazida pela LC nº 70/91.

Dessa forma, o conceito de receita bruta não estaria a extrapolar a base de cálculo da COFINS, qual seja, o faturamento mensal da empresa.

Faturamento, numa visão comercial, é derivação de fatura, peça escrita em que se relacionam mercadorias vendidas ao comprador com todas as suas especificações até o momento de sua expedição. Assim sendo, faturamento pode ser conceituado como sendo o ato de faturar, ou ainda, conforme consagrado na prática comercial, o somatório de diversas faturas, expressando o volume de vendas realizadas durante determinado período. É nesse sentido, segundo Kiyoshi Harada, que deve ser utilizada a palavra faturamento trazida pelo texto constitucional.⁶⁵

No entanto, o conceito constitucional, jurídico-tributário, de faturamento não se adstringe às vendas realizadas mediante fatura, mas não pode, também, ser estendido a ponto tal de serem consideradas todas e quaisquer receitas auferidas pela empresa.⁶⁶

Todavia, mesmo diante do conceito já assim consagrado de faturamento, foi editada a Lei nº 9.718/98, ainda sob a égide da redação original do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, que alargava, pelo disposto no §1º de seu artigo 3º⁶⁷, o conceito de faturamento para a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

⁶⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 345.

⁶⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 478.

⁶⁷ BRASIL. Lei nº 9.718/98. Art. 3º: O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. §1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

O STF, em sede de julgamento do RE nº 346.084/PR⁶⁸, reconheceu a inconstitucionalidade do parágrafo acima mencionado, afastando a possibilidade de cobrança da COFINS sobre a totalidade das receitas. Restou assim ementado o referido acórdão:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-se à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

O que se pretendia com a edição da Lei nº 9.718/98 era a alteração da base de cálculo da COFINS para ampliar a sua incidência às chamadas receitas financeiras e contábeis. No entanto, o conceito constitucional de faturamento já era pacificado, doutrinária e jurisprudencialmente, como sendo o resultado obtido pela empresa da venda de seus bens e/ou de seus serviços.⁶⁹

É certo que a EC nº 20/98 alterou o artigo 195 da Constituição Federal de modo tal a alargar a base de incidência da COFINS, restando consignado que essa exação passaria a ser potencialmente devida sobre a receita ou o faturamento. No entanto, a edição

⁶⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 346.084-PR. Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 9/11/2005, DJ 1º/9/2006.

⁶⁹ CAVALLO, Achilles Augustus. **Comentários à legislação da COFINS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 35.

posterior dessa emenda constitucional não conferiu validade jurídica ao artigo 3º, §1º, da Lei 9.718/98, pois o sistema jurídico brasileiro – conforme referido no trecho inicial da ementa do julgamento, pelo STF, do RE nº 340.084/PR, antes mencionada – não admite a chamada constitucionalidade superveniente.

Contudo, a partir da promulgação da EC nº 20/98, a Constituição Federal autorizou a instituição da COFINS sobre quaisquer receitas auferidas pela empresa. Dessa forma, a hipótese de incidência da COFINS passou a conter não só os valores provenientes da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, que formavam o conceito de faturamento, mas toda a gama de receitas, inclusive as financeiras, as auferidas com *royalties* etc.⁷⁰

Todavia, apesar de o conceito de receita ser mais amplo que o de faturamento, nem todo o ingresso ou lançamento contábil a crédito constitui receita. Isso porque a análise do conceito de receita prescinde seja esse considerado segundo a perspectiva dos princípios constitucionais tributários, pois ao regime tributário a COFINS está submetida. Assim, como bem adverte Leandro Paulsen, “nem tudo o que contabilmente seja considerado como receita poderá, tão-só por isso, ser considerado como ‘receita tributável’”⁷¹.

E é dessa maneira que o artigo 1º e parágrafos da Lei nº 10.833/03⁷² deve ser entendido, ou seja, só se considerando como receita ou faturamento da empresa, para fins de determinação da base de cálculo da COFINS, a receita bruta tributável, ou seja, aquela que

⁷⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 483.

⁷¹ Ibidem, p. 483.

⁷² BRASIL. Lei nº 10.833/03. Art. 1º: A contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. §1º Para efeito do disposto nesse artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. §2º A base de cálculo é o faturamento, conforme definido no *caput*.

ingressando nos cofres da empresa lhe agreguem riqueza em razão do exercício de suas atividades.

Destarte, tem-se que a COFINS, apesar de ainda não se ter chegado a um consenso doutrinário e jurisprudencial, foi criada com a finalidade constitucional de financiar a seguridade social, incidindo, na atualidade, sobre o faturamento e/ou a receita das pessoas jurídicas, considerados como tais os valores auferidos em razão do exercício de suas atividades que ingressam no patrimônio do contribuinte, agregando-lhe riqueza.

2.2 Da hipótese de incidência da COFINS

A hipótese de incidência, como já demonstrado no primeiro capítulo, é a descrição legal, genérica e abstrata, do conjunto de elementos de um determinado fato previsto no antecedente da norma tributária, que, se verificado, faz surgir a obrigação tributária estabelecida no seu consequente. É, portanto, a definição jurídica de um fato que, se ocorrido, dá ensejo à incidência do tributo.

Dessa forma, faz-se relevante o estudo da hipótese de incidência da COFINS e de seus aspectos afetos, pois a sua regulamentação legal só terá validade se adstrita aos limites da hipótese de incidência insculpida na Constituição Federal.

Destarte, a hipótese de incidência da COFINS, nos termos do artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Contribuição Federal será, de forma genérica e abstrata, a receita ou o faturamento auferidos pela empresa.

2.2.1 Do aspecto material

Conforme referido no item 1.1.1 do capítulo 1, o aspecto material da hipótese de incidência diz respeito ao núcleo da hipótese, sendo determinante para condicionar o

mandamento à prática do fato descrito hipoteticamente na norma tributária. O aspecto material da COFINS não foge a essa regra, albergando, necessariamente, uma expressão econômica. Tal expressão econômica, como já visto anteriormente, é dada pela base de cálculo.

À COFINS, a Constituição Federal, em seu artigo 195, inciso I, alínea “b”, elegeu como aspecto material o fato de a empresa auferir faturamento ou receita. Outro não poderia ser, pois é essa base de cálculo que exterioriza a grandeza do fato designado no antecedente da norma tributária.⁷³

Nesse aspecto, a definição do binômio hipótese de incidência *versus* base de cálculo da COFINS é de significativa relevância quanto aos limites impostos ao legislador para a instituição das contribuições. Tal instituição não pode divergir dos critérios definidos na Constituição Federal, estando adstritos aos limites nela estabelecidos.

Dessa forma, admitindo-se que a Carta Magna só permite a criação de uma contribuição para cada situação relacionada no texto constitucional, alguns doutrinadores argumentam que o fato de a COFINS ser cobrada sobre o faturamento e o legislador indicar a receita bruta das empresas como sua base de cálculo, estaria a se instituir outra contribuição, uma sobre o faturamento e outra sobre a receita, quando o texto constitucional só permite ou uma ou outra situação.⁷⁴

No entanto, tal elucidação, para efeitos fiscais, deve ser analisada de acordo com o conceito jurídico-tributário de faturamento e receita. Faturamento, nesse ponto, diz respeito ao ingresso bruto de recursos externos em virtude da realização de operações de vendas a prazo ou à vista, de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza e

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 801.

⁷⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 347.

receita, a todas as entradas que, incorporadas ao patrimônio do contribuinte, em virtude do exercício de suas atividades, agregam-lhe riqueza.⁷⁵

Como já elucidado no início deste capítulo, com as seguidas alterações legais e constitucionais da COFINS, assim como com a evolução do entendimento jurisprudencial, hoje se tem que o conceito tributário de faturamento foi ampliado, no domínio fiscal, para receita bruta, que, além de abrigar o faturamento, engloba, também, todas as receitas não operacionais da pessoa jurídica.

Paulo de Barros Carvalho assevera que receita, pura e simplesmente, é gênero do qual faturamento, entrada financeira e receita bruta são, entre outras, espécies. Assim, essas outras receitas que passaram a integrar a base de cálculo da COFINS devem ser entendidas como sendo tão-só as entradas que, integrando-se ao patrimônio da empresa, sem quaisquer reservas ou condições, vêm acrescer seu patrimônio de forma definitiva, excluídas, pois, as meras entradas financeiras.⁷⁶

Tem-se, portanto, que o aspecto material da COFINS diz respeito a auferir faturamento ou receita pela empresa, considerando-se sua base de cálculo como sendo o montante da receita ou do faturamento auferidos.

2.2.2 *Do aspecto espacial*

O aspecto espacial da hipótese de incidência da COFINS diz respeito ao conjunto de critérios suficientes para se delimitar o lugar de ocorrência do fato impositivo. Nesse aspecto, só é considerado como fato impositivo aquele que se dá no âmbito territorial de validade da lei instituidora do tributo.

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, pp. 806-809.

⁷⁶ *Ibidem*, pp. 809-812.

Apesar de o campo de validade da lei e o aspecto espacial da hipótese de incidência serem entidades distintas, a Constituição nem a lei instituidora da COFINS indicaram um lugar específico para a ocorrência do fato imponible. Assim, por se tratar de uma contribuição de competência da União, a sua ocorrência pode se dar em qualquer lugar do território nacional.

Portanto, o aspecto espacial da hipótese de incidência da COFINS se refere a qualquer lugar do território nacional em que se pratique o seu fato imponible, qual seja, auferir faturamento ou receita.

2.2.3 *Do aspecto temporal*

O aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS diz respeito ao momento exato de ocorrência do fato imponible que faz surgir a obrigação tributária. Importante, nesse ponto, é frisar que tal aspecto não se confunde com a aplicação da lei tributária no tempo.

No entanto, com base no princípio *tempus regit factum*, é de extrema relevância o estudo da aplicação da lei tributária da COFINS no tempo, isso em razão da quantidade de alterações de sua base de cálculo ao longo dos anos.

Quanto ao momento em que se reputa consumada a hipótese de incidência da COFINS, o artigo 2º da LC nº 70/91 indicou o faturamento mensal como aspecto temporal dessa contribuição social de seguridade social.

Portanto, mês a mês, sempre que a empresa auferir faturamento ou receita, ter-se-á por ocorrido o fato hipoteticamente previsto na norma tributária, incidindo sobre essa os seus efeitos.

2.2.4 *Do aspecto pessoal*

O aspecto pessoal da hipótese do mandamento da hipótese de incidência da COFINS se refere ao conjunto de elementos necessários à designação dos sujeitos da relação tributária que se forma com a ocorrência, no mundo fático, da hipótese descrita no comando normativo-tributário.

O primeiro desses sujeitos é o credor da obrigação tributária, que ocupa o polo ativo da relação jurídica que se forma com o acontecimento do fato imponible. Tal sujeito é o titular do direito subjetivo que tem a competência de exigir o tributo. No caso da COFINS, há uma série de discussões sobre quem é o seu sujeito ativo.

Isso porque, conforme preconiza o artigo 119 do CTN, sujeito ativo é quem tem a competência para exigir o seu cumprimento. Dessa forma, e com amparo no artigo 165, §5º, inciso III, da Constituição Federal⁷⁷, há quem sustente que só poderia ser considerada como sujeito ativo da COFINS a própria instituição autárquica de seguridade social, no caso o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS.

No entanto, conforme já analisado anteriormente, a jurisprudência se consolidou no sentido de que não há óbices para cobrança e arrecadação da COFINS diretamente pela União, por meio, por exemplo, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme determina, atualmente, o artigo 2º da Lei nº 11.457/07⁷⁸.

⁷⁷ CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. Art. 165 [...] §5º A lei orçamentária anual compreenderá: [...] III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações mantidos pelo Poder Público.

⁷⁸ BRASIL. Lei nº 11.457/07. Art. 2º: Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

Dessa forma, tem-se que o sujeito ativo da COFINS é a própria União, haja vista o caráter federal dessa exação tributária.⁷⁹

Quanto ao sujeito passivo da COFINS, o é aquele que foi definido na Constituição como destinatário do comando tributário, ou seja, responsável pelo seu cumprimento. Dessa forma, temos que sujeito passivo da COFINS são, de acordo com o ditame constitucional (artigo 195, inciso I, da CF/88), o empregador, a empresa e a empresa a ela equiparada que auferem faturamento ou receita.

Destarte, de acordo com o artigo 1º da LC nº 70/91, são considerados como sujeitos passivos da COFINS todas as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, salvo as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – SIMPLES, implantado no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 9.317/96 e disciplinado, atualmente, pela LC nº 123/2006.

2.2.5 Do aspecto quantitativo

Quanto ao aspecto quantitativo da hipótese de incidência da COFINS, tem-se que este pode ser entendido, conforme exposto no subitem 1.1.5 do capítulo 1, como sendo o aspecto que demonstra o objeto da relação tributária formada com a ocorrência do fato imponible, qual seja, o próprio tributo.

Tal aspecto tem o condão de definir a quantia exata a ser paga pelo contribuinte. Esse montante é definido através da conjugação da base de cálculo e da sua respectiva alíquota.

⁷⁹ ÁVILA, René Bergmann; PORTO, Éderson Garin. **COFINS**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 33.

A base de cálculo da COFINS, como já abordado no início desse capítulo, é o montante da receita ou do faturamento auferidos pela empresa, considerando-se como receita ou faturamento as quantias que, ingressando no patrimônio do contribuinte, em razão do exercício de suas atividades, agregam-lhe riqueza. Assim, como visto, excluem-se do conceito jurídico de receita ou faturamento as meras entradas, que são arrecadadas pela empresa, mas que não são incorporadas ao seu patrimônio.⁸⁰

A alíquota dessa contribuição social de seguridade social, a exemplo de sua base de cálculo, passou por diversas alterações ao longo do tempo, sendo alvo de diversos questionamentos judiciais.

Inicialmente, a COFINS foi criada com alíquota de 2%, que era, na época, a alíquota prevista para o extinto FINSOCIAL. Após, com a edição da Lei nº 9.718/98, a alíquota foi majorada para 3%. Nesse ponto, grande foi a discussão em torno do fato de lei complementar ser alterada por lei ordinária, o que feriria o princípio da hierarquia das normas.⁸¹ Tal questão já foi abordada anteriormente neste trabalho.

Por fim, a Lei nº 10.833/03, que inaugurou a cobrança não-cumulativa da COFINS, em seu artigo 2º e parágrafos, dispôs as alíquotas devidas a título dessa contribuição social de seguridade social. Reza o citado artigo, com as devidas alterações posteriores:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

[...]

§ 2º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta decorrente da venda de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea “d”,

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, pp. 811 e 812.

⁸¹ ÁVILA, René Bergmann; PORTO, Éderson Garin. **COFINS**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 149.

da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, que fica sujeita à alíquota de 3,2% (três inteiros e dois décimos por cento).

§ 3º Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer a alíquota incidente sobre a receita bruta decorrente da venda de produtos químicos e farmacêuticos, classificados nos Capítulos 29 e 30, sobre produtos destinados ao uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, e sobre sêmens e embriões da posição 05.11, todos da TIPI.

§ 4º Fica reduzida a 0 (zero) a alíquota da COFINS incidente sobre a receita de venda de livros técnicos e científicos, na forma estabelecida em ato conjunto do Ministério da Educação e da Secretaria da Receita Federal.

§ 5º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo, às alíquotas de:

[...]

Dessa forma, tem-se que, a depender do tipo de atividade realizada pela empresa, as mais diversas modalidades de alíquotas incidirão sobre o seu “faturamento mensal”, de acordo com o conceito trazido pelo artigo 1º da mesma Lei 10.833/03⁸², aplicadas para se ter o montante exato devido a título de COFINS, podendo, inclusive, ser a atividade isenta dessa aplicação por expressa previsão legal.⁸³

Destarte, o aspecto quantitativo da COFINS diz respeito à realização da quantia exata devida pelo contribuinte a título dessa exação fiscal, a qual é verificada pela incidência da alíquota sobre a sua base de cálculo, qual seja, o referido “faturamento mensal”.

⁸² BRASIL. Lei nº 10.833/03. Art. 1º: A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

⁸³ O art. 14 da MP nº 2.158-35/2001 é exemplo da isenção da cobrança da COFINS que pode ser conferida a determinadas atividades.

3 DO ICMS COMO INTEGRANTE DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS

Até aqui, o presente trabalho se debruçou sobre o estudo da estrutura das normas tributárias, em especial da sua hipótese de incidência, e da estrutura da COFINS, principalmente quanto à sua base de cálculo e aos conceitos de faturamento e receita, que lhe são afetos.

A partir de agora, no entanto, mas em conformidade com o já alhures exposto, será analisado o tópico fundamental deste trabalho, qual seja, se os valores relativos ao Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) podem ou não ser incluídos na base de cálculo da COFINS.

Como foi observado durante toda a exposição inicial do tema, a COFINS foi objeto, desde a sua instituição – e mesmo antes, quando ainda vigorava o extinto FINSOCIAL – de grande controvérsia jurídica acerca de seus institutos. Não é diferente no que tange à inserção ou não do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Primeiramente, vale relembrar que, conforme preconiza o artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, alterado pela EC nº 20/98, a hipótese de incidência da COFINS é o auferir receita ou faturamento pela empresa, sendo os valores que compõem o faturamento ou a receita mensal da pessoa jurídica, a sua base de cálculo. Nesse ponto, a receita e o faturamento da empresa são entendidos como a receita bruta operacional e não operacional oriunda da atividade empresarial típica constante no objeto social da pessoa jurídica⁸⁴.

⁸⁴ ALVES JR., Luís Carlos Martins. A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. O cabimento e a procedência da ADC nº 18. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1665, pp. 1-20, jan./2008.

Dessa forma, o faturamento e a receita, para fins de determinação da base de cálculo da COFINS, são compostos pelo conjunto de operações financeiras realizadas pela empresa em determinado período, qual seja, a sua receita bruta mensal. A grande discussão em torno disso se assenta na constitucionalidade ou não da inclusão dos valores relativos ao ICMS, quando estes compõem o preço final das mercadorias e das prestações de serviços, na base de cálculo da COFINS, ou seja, se essas quantias se inserem ou não, para efeitos fiscais, no conceito jurídico-tributário de faturamento ou receita.

Isso porque, a COFINS, tendo como base de cálculo o faturamento e/ou a receita, é calculada sobre o valor total das vendas de bens, prestação de serviços e receitas não operacionais, ou seja, sobre sua receita bruta, estando o ICMS eventualmente embutido no valor de venda das mercadorias ou da prestação de serviços efetuadas pela empresa. Assim, a questão é saber se essa parte do preço correspondente ao ICMS pode ou não compor a base de cálculo da COFINS, ou seja, se essa quantia é faturada ou auferida como receita pela empresa.⁸⁵

Por oportuno, importa destacar que o ICMS é, de acordo com o enunciado do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal⁸⁶, um imposto de competência estadual, que tem, nos moldes da Lei Complementar nº 87/96, a circulação de mercadorias e a prestação de determinados serviços como sua hipótese de incidência e, consequentemente, como base de cálculo, o valor dessas operações.

Dessa forma, a questão a ser explorada será sobre a possibilidade ou não de inclusão dos valores devidos a título de ICMS, que eventualmente compõem o valor da venda de mercadorias e da prestação de alguns serviços, na base de cálculo da COFINS.

⁸⁵ LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 5, n. 27, p. 63, maio/jun. 2007.

⁸⁶ CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. Art. 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Tal discussão, como já mencionado, não é recente, já tendo sido objeto de vários embates nos tribunais brasileiros. O STJ, relativamente a esse tema, já havia pacificado entendimento, inclusive com a edição de súmulas, no sentido de que era válida a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais. São as súmulas 68 e 94:

68. A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

94. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.⁸⁷

Como visto, durante muito tempo os tribunais consideraram válida a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. No entanto, com as sucessivas mudanças da legislação da COFINS e, especialmente, em virtude da declaração de inconstitucionalidade pelo STF do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, que estendia o conceito de faturamento para a totalidade de receitas auferidas pela empresa, tal posicionamento começou a ser modificado.

Tal afirmativa foi observada a partir da retomada, pelo STF, do julgamento, em agosto de 2006, do RE nº 240.785/MG, no qual se examina, com base no artigo 2º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91, se o ICMS pode ser incluído na base de cálculo da COFINS.

O julgamento do mencionado Recurso Extraordinário estava suspenso, em razão do pedido de visto do Ministro Nelson Jobim, desde 1999. No entanto, em 2006, esse recurso foi parcialmente julgado, sendo que seis dos ministros que compunham aquela Corte votaram a favor da tese do contribuinte de exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, tendo o Ministro Eros Grau votado em sentido contrário. Após, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes.

⁸⁷ Como a COFINS sucedeu o extinto FINSOCIAL, os tribunais aplicavam a súmula 94 à COFINS por analogia.

Tendo em vista a eminente derrota do Fisco e as consequências que daí emanariam, o Poder Executivo Federal, em 10 de outubro de 2007, distribuiu perante o Supremo Tribunal Federal a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18-5/DF, na tentativa de reverter total ou parcialmente a decisão do RE 240.785/MG, que, como referido, desenhava-se favoravelmente ao contribuinte.⁸⁸

Diante desse quadro, a ADC nº 18-5/DF busca a declaração de constitucionalidade do artigo 3º, §2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98⁸⁹, dispositivo que, *a contrario sensu*, impõe a inclusão do ICMS, com exceção daquele cobrado na modalidade de substituição tributária, na base de cálculo da COFINS.⁹⁰

Além disso, a citada ADC nº 18-5/DF formulou pedido subsidiário de adoção pelo STF, caso esse considerasse inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, de modulação temporal dos efeitos da decisão na modalidade *ex nunc*, de tal modo que o acórdão valha somente para o futuro, preservando-se, assim, a validade de todos os créditos tributários já constituídos, sob o argumento de que uma eventual condenação acarretaria um enorme rombo nas contas públicas.⁹¹

A ação em questão ainda postulou pedido cautelar, no sentido de que, até o julgamento final da ADC, fossem sobrestados todos os processos que versassem sobre o tema,

⁸⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Porque a ação declaratória de constitucionalidade nº 18 (incidência de PIS/Cofins sobre a parcela do ICMS) não deve ser admitida pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 150, p. 80, mar./2008.

⁸⁹ BRASIL. Lei nº 9.718/98. Art. 3º: O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. [...] §2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

⁹⁰ GODOI, op. cit., p. 80.

⁹¹ ANDRADE, Fábio Martins de. A ADC 18 e a modulação temporal dos efeitos: por que a eventual decisão acerca da inconstitucionalidade da inclusão da parcela do ICMS na base de cálculo da Cofins e do PIS na ADC 18 não deve ter efeito *ex nunc* em benefício da Fazenda Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 166, pp. 65 e 66, jul./2009.

ficando suspensos os efeitos de quaisquer decisões judiciais que tivessem afastado a incidência da COFINS sobre as parcelas do ICMS. Essa cautelar foi deferida em agosto de 2008, tendo sobrestado, inclusive, o RE nº 240.785, o qual já se encontrava parcialmente julgado. Posteriormente, em fevereiro de 2009, o STF decidiu pela prorrogação do prazo da medida liminar concedida.

Diante desse cenário, tem-se que somente uma decisão final do STF poderá por fim a essa discussão acerca da cobrança da COFINS sobre as parcelas de ICMS. No entanto, para se ter uma visão mais ampla do tema, necessário se faz aprofundar o estudo das teses de ambos os lados, ou seja, os argumentos do Fisco de inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e os fundamentos dos contribuintes para a sua exclusão.

3.1 Da tese fazendária de inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS

O Fisco, principalmente através da ADC nº 18-5/DF, busca confirmar a validade constitucional dos artigos 3º, §2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98, e 2º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/71, os quais, segundo seu entendimento, *a contrario sensu*, possibilitariam a cobrança da COFINS sobre as parcelas do ICMS, parcelas estas que estariam incluídas na base de cálculo dessa contribuição, pois seriam faturadas ou representariam receita da empresa.

Para tanto, os adeptos da tese fazendária buscam estabelecer, através de conceitos jurídicos e contábeis, quais valores que, auferidos pela empresa, integram o conceito jurídico-tributário de faturamento e receita. Tais argumentos serão a partir de agora estudados.

3.1.1 Do suporte legal para inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS

A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS tem supedâneo legal nos artigos 2º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91, e 3º, §2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98.

O primeiro estabelece o seguinte:

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

Já o artigo 3º, §2º, I, da Lei nº 9.718/98, dispõe que:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

[...]

§2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - As vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Como se observa, ambos os artigos tratam de matéria semelhante, qual seja, a base de cálculo da COFINS, que, conforme mandamento constitucional, incide sobre o faturamento ou a receita da empresa.

Primeiramente, vale destacar que, para os que defendem a tese fazendária de constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, os dois artigos legais supracitados estão em plena vigência normativa. Aquele por ter sido declarado constitucional na ADC nº 1-1 e o segundo por não ter sido revogado por lei posterior nem declarado

inconstitucional pelo RE 340.084/PR, que considerou inconstitucional apenas o §1º do artigo 3º da mesma Lei nº 9.718/98.⁹²

Dessa forma, o Fisco argumenta que a interpretação, *a contrario sensu*, do artigo 2º da LC nº 70/91, demonstra que se o legislador, excepcionalmente, escolheu excluir o IPI, quando destacado na nota fiscal, da base de cálculo da COFINS, é porque ele estaria naturalmente incluso. O mesmo ocorre quanto ao ICMS, pois, se a lei não o excluiu, é porque ele está validamente compreendido por força do *caput* do artigo.⁹³

Da mesma maneira, infere-se, a partir da interpretação, *a contrario sensu*, do artigo 3º, §2º, I, da Lei nº 9.718/98, que a lei tributária somente excluiu o ICMS da base de cálculo da COFINS quando essa contribuição for paga no regime de substituição tributária. Logo, a regra geral é a de que, quando não for o caso de pagamento da COFINS na modalidade de substituição tributária, o ICMS não poderá ser deduzido da sua base de cálculo.⁹⁴

O regime de substituição tributária, no entanto, segundo alerta Anselmo Henrique Cordeiro Lopes, é excepcional, e, de acordo com o artigo 150, §7º, da Constituição Federal⁹⁵, depende de expressa previsão legal.⁹⁶

Para Luís Carlos Martins Alves Jr., a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS só seria válida, excepcionalmente, mediante lei específica, pois “todos devem

⁹² ALVES JR., Luís Carlos Martins. A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. O cabimento e a procedência da ADC nº 18. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1665, pp. 1-20, jan./2008.

⁹³ LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 5, n. 27, p. 66, maio/jun. 2007.

⁹⁴ Ibidem, pp. 66 e 67.

⁹⁵ CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. Art. 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] §7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

⁹⁶ LOPES, op. cit., p. 66.

contribuir com o financiamento estatal e da seguridade social. A exoneração tributária, seja a do agente ou a da grandeza econômica, é excepcional.”⁹⁷

Destarte, vislumbra-se que o Fisco, utilizando-se da técnica hermenêutica de interpretação *a contrario sensu* dos artigos 2º da LC nº 70/91 e 3º, §2º, I, da Lei nº 9.718/98, busca demonstrar a plena validade, legalidade e constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, o qual só poderia ser dela excluído, de acordo com o estabelecido no artigo 150, §6º, da Constituição Federal⁹⁸, excepcionalmente, por expressa ordem legal.

3.1.2 Do ICMS como componente do faturamento

O segundo, e mais contundente, argumento fazendário pró-inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, busca estabelecer que o ICMS, como tributo indireto, integra o preço da mercadoria ou, quando for o caso, do serviço. O preço, desse modo, sendo pago pelo adquirente ao alienante, ingressa totalmente no patrimônio do vendedor, compondo o seu faturamento/receita.⁹⁹

Assim, cumpre estabelecer o regime tributário do ICMS, que, como imposto plurifásico, incide em vários momentos da cadeia produtiva, e como tributo indireto, incorporado ao preço das mercadorias ou serviços, tem seu ônus repassado ao consumidor final desse produto ou serviço.¹⁰⁰

⁹⁷ ALVES JR., Luís Carlos Martins. A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. O cabimento e a procedência da ADC nº 18. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1665, pp. 1-20, jan./2008.

⁹⁸ CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. Art. 150: [...] §6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g.

⁹⁹ LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 5, n. 27, p. 70, maio/jun. 2007.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 63.

Essa classificação dos tributos em diretos e indiretos, apesar do fato de ser de fundo econômico, tem reflexos jurídicos. Desse modo, o ICMS, como tributo indireto, tem a característica de incidir na cadeia econômica e de ter seu valor incorporado ao preço do produto ou serviço, impondo ao último agente do processo de produção, o contribuinte de fato, o seu impacto econômico.¹⁰¹

Anselmo Henrique Cordeiro Lopes, amparado na doutrina de Hugo de Brito Machado e Luciano Amaro, explica que, pelas próprias características do ICMS acima apresentadas, esse imposto, apesar de ser devido à Fazenda Pública por uma pessoa, o contribuinte de direito, o alienante da mercadoria ou o prestador do serviço, ele é suportado por outra, pelo contribuinte de fato, o adquirente, que, ao pagar o preço, suporta o ônus tributário, sendo que o contribuinte de direito, sujeito passivo da exação, apenas o recolhe.¹⁰²

Dessa forma, por ser incorporado ao preço do produto ou serviço, o ICMS, de acordo com a doutrina favorável à tese do Fisco, como tributo indireto, que tem seu valor agregado ao preço do produto ou serviço, deve ser compreendido como componente do respectivo custo. É esse método que, permitindo o trespasse do ônus econômico do ICMS ao consumidor final, acaba por incrementar a receita bruta da empresa alienante da mercadoria ou prestadora do serviço.¹⁰³

Nesse ponto, vale relembrar que a base de cálculo da COFINS é a receita ou o faturamento auferidos pela empresa, os quais, dizem respeito à receita bruta, operacional e

¹⁰¹ LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 5, n. 27, p. 73, maio/jun. 2007.

¹⁰² Ibidem, pp. 70-73

¹⁰³ Ibidem, p. 73. ALVES JR., Luís Carlos Martins. A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. O cabimento e a procedência da ADC nº 18. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1665, pp. 1-20, jan./2008.

financeira, da empresa decorrente do exercício das atividades típicas constantes no objeto social da pessoa jurídica.¹⁰⁴

Assim, tem-se que a receita bruta é o resultado do somatório das diversas operações financeiras realizadas pela empresa, dentre elas a venda de mercadorias e serviços. Tais vendas são realizadas a determinado preço, o qual também é composto por uma série de fatores, como, por exemplo, o custo, as despesas com empregados, o lucro e os tributos devidos.

Quanto à composição do preço da mercadoria ou do serviço e do consequente faturamento, Luís Carlos Martins Alves Jr. assevera o seguinte:

O valor cobrado do adquirente da mercadoria ou do serviço prestado integra a receita bruta operacional sobre a qual incidirão a COFINS e o PIS. Nesse preço (valor) pago à pessoa jurídica contribuinte das referidas contribuições sociais está contida uma múltipla variedade de custos, inclusive o valor da parcela do ICMS, assim como de outros tributos e de outros “encargos” empresariais. Todos esses valores farão parte do “faturamento” (receita bruta operacional) da pessoa jurídica.¹⁰⁵

Vê-se, portanto, que, para os que acolhem a tese fazendária, o ICMS representa um custo da mercadoria ou serviço, entendendo-se por custo do produto, conforme definição contábil estabelecida na inicial da ADC nº 18-5/DF, “todos os gastos idealmente calculados como necessários *especificamente* para sua produção ou aquisição”.¹⁰⁶

Dessa forma, o ICMS, como tributo indireto, representa um custo do produto, participando diretamente da composição do preço da mercadoria ou do serviço. Esse preço, ao

¹⁰⁴ ALVES JR., Luís Carlos Martins. A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. O cabimento e a procedência da ADC nº 18. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1665, pp. 1-20, jan./2008.

¹⁰⁵ Ibidem, pp. 1-20.

¹⁰⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADC nº 18-5/DF, Rel. Min. Celso de Mello. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 30 out. 2010.

ser pago pelo adquirente ao alienante, incrementa a receita bruta da empresa, compondo o seu faturamento.¹⁰⁷

Conclui-se, por derradeiro, que, de acordo com o entendimento fazendário, apesar do ICMS ser para a empresa uma despesa em sentido amplo, ao ser incorporado ao preço do produto, com a efetivação da operação de venda, é transformado em receita, incrementando, assim, o seu faturamento/receita. Tal se dá porque todas as parcelas que compõem o preço do produto vendido ou do serviço prestado representam a contrapartida do fornecimento de bens e serviços, formando a receita bruta das vendas ou das prestações efetivadas pela empresa.¹⁰⁸

Portanto, o ICMS, por integrar o preço da mercadoria ou do serviço, segundo a tese fazendária, compõe o faturamento/receita da empresa, pois esta, ao operar a venda ou a prestação, aufere o valor do ICMS que teve seu ônus trespasado ao consumidor, não podendo, dessa forma, ser ele excluído da base de cálculo da COFINS.

3.2 Da tese de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS

Os argumentos fazendários acima apresentados têm como objetivo precípuo desconstituir a tese contrária a esta incidência tributária defendida, principalmente, no RE nº 240.785/MG, o qual já foi parcialmente julgado no STF, possuindo, até o momento, seis votos a favor da exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS.

A principal tese defendida pelos contribuintes é a de que a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS desvirtua os conceitos jurídico-tributários de faturamento e receita, os quais dizem respeito tão-somente aos valores que, auferidos pela empresa no exercício

¹⁰⁷ LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 5, n. 27, pp. 73-78, maio/jun. 2007.

¹⁰⁸ Ibidem, pp. 70-77. SABINO, José Alfredo Ferrari. Da não-inclusão dos reembolsos, pelos distribuidores, do ICMS retido pela indústria na base de cálculo do PIS e da COFINS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 42, p. 56, mar./1999.

das suas atividades, ingressam em seus cofres de forma a incrementar o seu patrimônio, agregando-lhe riqueza.

O principal expoente dessa tese, no julgamento do RE nº 240.785/MG, é o Ministro Marco Aurélio, relator do processo em comento, o qual, ao proferir voto, quando do julgamento parcial desse processo, consignou que:

O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação de serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo.¹⁰⁹

Dessa forma, observa-se que o principal argumento a favor da exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS repousa da tese de que os conceitos de faturamento e receita não englobam a parcela devida a título da ICMS, pois essa não representa, em nenhum aspecto, receita da empresa, sendo, ao contrário, uma despesa destinada a incrementar a receita da entidade estatal que tem a competência de cobrá-lo.

Os argumentos que sustentam esse posicionamento de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS serão, por oportuno, a partir de agora estudados.

3.2.1 Da afronta ao previsto no artigo 195, I, b, da Constituição Federal

Conforme já exaustivamente até aqui exposto, a COFINS é, segundo mandamento constitucional, devida sobre o faturamento ou a receita, sendo esses, portanto, a sua base de cálculo. Nesse prisma, os conceitos de faturamento e receita, conforme já exaustivamente exposto, concernem aos valores que, auferidos pela empresa em razão do

¹⁰⁹ Voto ainda não publicado. Autos do processo com vistas ao i. Ministro Gilmar Mendes desde 24/08/2006. O andamento processual poderá ser verificado em <<http://www.stf.jus.br>>.

exercício das suas atividades típicas, são destinadas definitivamente ao seu patrimônio, agregando-lhe riqueza.

Nesses conceitos de receita e faturamento, segundo a tese dos contribuintes, não se incluem os valores que ingressam nos cofres da empresa a título de ICMS. A admissão de tal hipótese estaria a desvirtuar a base de cálculo da COFINS definida pela Constituição, alargando-a, pois a empresa não fatura o ICMS, que representa, ao revés, uma despesa destinada a beneficiar o Erário estadual.

Essa conclusão advém da análise dos conceitos jurídicos de receita e faturamento, considerando-se, aquele, como a entrada, para o ativo, de elementos que podem ser representados por espécie pecuniária ou direitos a receber, e este, como sendo o conjunto de valores referentes às vendas de produtos e prestações de serviços realizados em determinado período.¹¹⁰

Tem-se, portanto, que, apesar do núcleo comum, faturamento e receita são realidades distintas, sendo a receita um conceito mais amplo, que abrange todas as entradas que importam num aumento do patrimônio da empresa, e o faturamento um conceito que compreende exclusivamente os ingressos oriundos da realização do objeto social da empresa.¹¹¹

Em nenhum desses conceitos, no entanto, se inclui o valor percebido pela empresa a título de ICMS. Tal ocorre porque a receita, conforme visto, corresponde somente aos valores que ingressam no caixa da empresa integrando-se ao seu patrimônio, de modo a acrescê-lo. As quantias que ingressam, mas que devem ser repassadas a terceiros, como é o caso do

¹¹⁰ KEPPLER, Roberto Carlos; DIAS, Roberto Moreira. Da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, pp. 169 e 170, dez./2001.

¹¹¹ MOREIRA, André Mendes. PIS/Cofins – Não-incidência sobre receitas de terceiros. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 141, p. 41, jun./2007.

ICMS que é repassado ao Erário do Estado, não se integram ao patrimônio da empresa nem o acrescem, representando, tão-somente, mera movimentação de caixa.¹¹²

Desse modo, os valores que apenas ingressam contabilmente nos registros da pessoa jurídica, mas não se incorporam efetivamente ao seu patrimônio, não representam receita da empresa. O ICMS, portanto, por não se incorporar à esfera patrimonial da pessoa jurídica vendedora, é considerado mero ingresso de caixa destinado a repasse ao Erário estadual. Nesse diapasão e em oposição à tese do Fisco, Rodrigo Caramori Petry entende que a base de cálculo da COFINS deve “corresponder a uma parcela da riqueza auferida (receita) pela empresa produtora, industrial ou comerciante, e não à parcela da riqueza extraída do consumidor/adquirente (preço)”.¹¹³

Tem-se, por derradeiro, que o conceito jurídico-tributário de receita diz respeito tão-somente à “entrada que, integrando-se ao patrimônio sem quaisquer reservas ou condições, vem acrescer o seu vulto, como elemento positivo”. Assim, por não ser receita da empresa, o ICMS não poderia compor a base de cálculo da COFINS.¹¹⁴

Destarte, sob pena de se desvirtuar a estrutura fenomênica da COFINS, o ICMS, sob nenhuma hipótese, poderá compor a base de cálculo dessa contribuição. Isso porque o ICMS apenas circula pelos livros fiscais da empresa, não representando receitas suas, e sim, receita do ente estatal que tem a competência de cobrá-lo, nesse caso, os Estados e o Distrito Federal.¹¹⁵

¹¹² LIMA, Maria Ednalva de. PIS e Cofins – Base de cálculo: exclusão dos valores transferidos para outras pessoas jurídicas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, pp. 152 e 153, dez./2001.

¹¹³ PETRY, Rodrigo Caramori. “Faturamento”, “receita” e “meros ingressos”: a “exclusão” do ICMS e do IPI da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 151, pp. 90-98, abr./2008.

¹¹⁴ LIMA, op. cit, pp. 152 e 153.

¹¹⁵ KEPPLER, Roberto Carlos; DIAS, Roberto Moreira. Da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, pp. 172 e 173, dez./2001.

3.2.2 *Do desrespeito ao princípio da capacidade contributiva*

O princípio tributário da capacidade contributiva foi instituído pelo §1º do artigo 145 da Constituição Federal, o qual dispõe o seguinte:

Art. 145: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Apesar de a Constituição dispor, no supracitado artigo, que o princípio da capacidade contributiva deverá ser observado “sempre que possível”, essa expressão deve ser interpretada no sentido de que sempre que a hipótese de incidência do tributo contiver previsão de um fato denotador de capacidade contributiva, o mencionado princípio deverá, obrigatoriamente, ser respeitado. Nesse mesmo sentido é o ensinamento de Hugo de Brito Machado, que entende que o princípio da capacidade contributiva deverá, toda vez que se referir a manifestações de fatos signos de riqueza, ser sempre observado.¹¹⁶

O regime da COFINS, por ter essa exação o faturamento ou a receita – manifestações de fatos signos de riqueza, expressões de capacidade contributiva – como sua base de cálculo, deverá atender a parâmetros de proporcionalidade e racionalidade, quando da delimitação dessas bases.

Assim, conforme já observado, só podem ser considerados como faturamento e receita, para fins de definição da base de cálculo da COFINS, os ingressos no caixa da empresa

¹¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 40 e 41. KEPLER, Roberto Carlos; DIAS, Roberto Moreira. Da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, p. 175, dez./2001.

destinados a compor definitivamente seu patrimônio, não o sendo aqueles ingressos destinados a terceiros, como é o caso do ICMS, que é destinado a compor a receita do Erário do Estado.¹¹⁷

Por conseguinte, tem-se que a receita ou o faturamento devem ser representados pela riqueza própria dos sujeitos passivos da COFINS, os quais não tem capacidade contributiva sobre receitas de terceiros. Assim, a carga tributária dos contribuintes da COFINS se limita aos valores que são destinados ao seu ativo de forma definitiva, fazendo crescer o seu patrimônio.¹¹⁸

Ao tratar do assunto, Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Sousa estabeleceram o seguinte:

Ora, no caso da consulta, se se pretender exigir as contribuições do PIS e COFINS sobre todos os ingressos que ocorrem no caixa das associadas do consulente, inclusive os repassados a terceiros, *a receita efetivamente por elas auferida será atingida de forma desproporcional – e até confiscatória – à capacidade contributiva que esse fato econômico manifesta, tornando as exações inconstitucionais por violação ao devido processo legal substantivo, consagrado no art. 5º, LIV da CF* ou mesmo desvirtuando as contribuições por fazê-las incidir sobre o patrimônio da empresa. Esse absurdo critério chega ao ponto de tornar devidas as contribuições *mesmo quando a empresa não auferir qualquer receita*, por ser o valor dos repasses igual ao dos ingressos recebidos do cliente.¹¹⁹

Tem-se, portanto, que a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS afronta o princípio constitucional da capacidade contributiva, pois o valor recebido pela empresa a título desse imposto destinado a ser repassado ao ente que tem a competência de cobrá-lo, não

¹¹⁷ KEPPLER, Roberto Carlos; DIAS, Roberto Moreira. Da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, p. 175, dez./2001.

¹¹⁸ Ibidem, p. 176. PETRY, Rodrigo Caramori. “Faturamento”, “receita” e “meros ingressos”: a “exclusão” do ICMS e do IPI da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 151, p. 90 e 100, abr./2008.

¹¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Exclusão das receitas de terceiros da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins devidas pelo contribuinte. Direito que decorre da norma de competência relativa a cada uma dessas contribuições e do princípio da capacidade contributiva. Inconstitucionalidade da MP 2.037 que pretendeu obstá-lo mediante a revogação do inciso III do §2º do art. 3º da Lei 9.718/98. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 70, p. 161, jul./2001.

representa faturamento nem receita do contribuinte, pois diz respeito à riqueza que não lhe é própria, sendo, isso sim, receita do Estado.

3.2.3 *Da violação ao princípio da isonomia*

O princípio da isonomia, de onde emana o princípio acima analisado da capacidade contributiva, diz respeito à garantia de tratamento uniforme, por parte da entidade tributante, de todos os contribuintes que se apresentem em condições iguais.¹²⁰

Tal princípio se encontra consagrado no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, o qual estabelece o que seguinte:

Art. 150: Sem prejuízo de outras garantias ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Não obstante, no caso sob análise, a depender das diversas legislações estaduais que tratam do ICMS, que varia de acordo com o tipo de mercadoria ou serviço, tendo, inclusive, hipóteses de isenção ou alíquota zero, a quantificação da COFINS irá também variar localmente conforme o gênero das mercadorias ou serviços oferecidos pelas empresas, sem correlação lógica com a necessidade de financiamento da seguridade social, que é a destinação constitucional da COFINS.¹²¹

Tem-se, portanto, que a inserção do valor do ICMS na base de cálculo da COFINS influenciará a quantificação dessa contribuição, tornando-a mais ou menos onerosa, conforme o tratamento dado por cada Estado ao contribuinte daquele imposto. Essa situação,

¹²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 38 e 39.

¹²¹ PETRY, Rodrigo Caramori. “Faturamento”, “receita” e “meros ingressos”: a “exclusão” do ICMS e do IPI da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 151, p. 101, abr./2008.

invariavelmente, acaba por tratar contribuintes e não contribuintes do ICMS, no que tange à quantificação da COFINS, de forma diferente, apesar de estarem, quanto à contribuição, em situação equivalente, o que fere o princípio da isonomia tributária.¹²²

Rodrigo Caramori Petry assevera ainda que, como efeito reflexo, a inserção do ICMS na base de cálculo da COFINS, gera uma indevida diferenciação do ônus do financiamento da seguridade social, o qual, conforme preconiza o artigo 194, parágrafo único, inciso V, da Constituição Federal¹²³, exige do legislador federal a equânime distribuição dessa carga tributária.¹²⁴

Destarte, vislumbra-se que a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS viola o princípio constitucional da isonomia, pois dá tratamento desigual, em virtude das múltiplas variantes do ICMS, a contribuintes que se encontram em mesma situação perante a Seguridade Social e suas fontes específicas de custeio.

Doutra forma, André Luiz Martins Freitas e Thiago da Paixão asseveram, ainda, que a indevida inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS fere o princípio constitucional da uniformidade tributária, consagrado no artigo 151, inciso I, da Constituição Federal¹²⁵. Isso porque, a União estaria a instituir tributo federal não uniforme, pois a COFINS

¹²² PETRY, Rodrigo Caramori. “Faturamento”, “receita” e “meros ingressos”: a “exclusão” do ICMS e do IPI da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 151, pp. 101 e 102, abr./2008. KEPPLER, Roberto Carlos; DIAS, Roberto Moreira. Da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, p. 174, dez./2001.

¹²³ CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. Art. 194 [...] Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: [...] V - equidade na forma de participação no custeio.

¹²⁴ PETRY, op. cit., p. 102.

¹²⁵ CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. Art. 151: É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

seria cobrada a maior ou a menor, conforme a alíquota do ICMS de cada Estado ou conforme as isenções e reduções de base de cálculo concedidas por esses.¹²⁶

Por derradeiro, tem-se que, para os que defendem a tese contrária à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, é inconstitucional a cobrança da COFINS sobre as parcelas relativas ao ICMS, pois os conceitos constitucionais de faturamento e receita não permitem a dilação da base de cálculo da COFINS, de modo a incluir-se nessa o ICMS, e haveria violação aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

3.3 Da eventual modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade

Conforme exposto no início deste Capítulo 3, está pendente de julgamento no STF o RE nº 240.785/MG, o qual, em suma, examina a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo (faturamento) da COFINS, sob o regime anterior dessa contribuição, antes da publicação da EC nº 20/98, a qual alargou a hipótese de incidência da COFINS para a receita ou o faturamento da empresa.

O mencionado recurso extraordinário foi parcialmente julgado e conta, até o momento, com seis votos favoráveis a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, os quais defendem a tese dos contribuintes de que o ICMS não é faturado pela empresa, representando, ao contrário, um desembolso dessa a beneficiar o ente estatal que tem a competência de cobrá-lo.

No entanto, em que pese seja confirmado o julgamento parcial do RE nº 240.785/MG a favor da tese dos contribuintes de exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, o Fisco argumenta que tal decisão não terá efeitos vinculantes *erga omnes*, pois não

¹²⁶ FREITAS, André Luiz Martins; BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. A inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins fundamentada também nos princípios do pacto federativo e da uniformidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 147, pp. 19 e 20, dez./2007.

está submetida ao novo regime processual dos recursos extraordinários inaugurado pela EC nº 45/2004.¹²⁷

Assim, segundo esse entendimento, tal decisão alcançará apenas o contribuinte-demandante no que tange à exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS dentro do período de vigência da LC nº 70/91, que teve início em 30/12/1991, com a sua publicação, e se findou em 26/11/1998, com a edição da Lei nº 9.718/98.¹²⁸

Ocorre que, embora a decisão do RE nº 240.785/MG, na modalidade de controle difuso de constitucionalidade, não esteja subordinada ao regime processual da “repercussão geral”, instaurado pela EC nº 45/2004, e esteja examinando exclusivamente a constitucionalidade ou não da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS em relação à sua disciplina dada pela LC nº 70/91 – antes, portanto, da edição da EC nº 20/98 –, nada impede que dos fundamentos expostos, das discussões travadas e das consequentes premissas fixadas na decisão que dali emanar, irradiem decisivos efeitos argumentativos quanto à não-inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS perante as novas disciplinas legais da COFINS implementadas pelas Leis nºs 9.718/98 e 10.833/03.¹²⁹

A extensão dos fundamentos do RE nº 240.785/MG às posteriores disciplinas legais da COFINS se justifica, segundo Carlos Alexandre de Azevedo Campos, porque a *ratio decidendi* desse julgado se consistiu em tese jurídica que redimensionou o conceito de receita bruta, o qual, por estar presente na configuração da base de cálculo da mencionado contribuição, se identifica com elemento decisivo do julgado, o que permite a transposição tanto dos

¹²⁷ ALVES JR., Luís Carlos Martins. A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. O cabimento e a procedência da ADC nº 18. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1665, pp. 1-20, jan./2008.

¹²⁸ Ibidem, pp. 1-20.

¹²⁹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Exclusão do ICMS da base de cálculo de tributos federais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 145, pp. 7-9, out./2007.

fundamentos lógico-formais quanto das razões valorativas para as hipóteses estabelecidas após a edição da EC nº 20/98.¹³⁰

A discussão acerca das consequências que irradiariam do julgamento tanto da ADC nº 18-5/DF quanto do RE nº 240.785/MG é de suma importância, pois a tese dos contribuintes, que, até o presente momento se mostra vencedora naquele procedimento de controle difuso de constitucionalidade, se funda na inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS sob o argumento principal de que o ICMS não representa faturamento da empresa, sendo, sim, um desembolso a beneficiar o ente estatal que tem a competência de cobrá-lo.

Dessa forma, apesar da Lei nº 10.833/03, editada após a EC nº 20/98, ter estendido a base de cálculo da COFINS para a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, o ICMS, de acordo com a tese dos contribuintes, por não corresponder à entrada de recursos destinados a incorporar o patrimônio da empresa, não seria sequer receita, não podendo, assim, em qualquer das hipóteses, compor a base de cálculo da COFINS.¹³¹

Tal se dá porque o conceito jurídico de faturamento e receita, mesmo quando considerada a totalidade das receitas auferidas, inclusive as não operacionais, se adstringiria exclusivamente às espécies de entrada que auferidas pela empresa integram o seu patrimônio, agregando riqueza, não se incluindo nessa definição os valores que representam um desembolso a beneficiar o patrimônio de terceiros, no caso do ICMS, o patrimônio do Estado que tem a competência de cobrá-lo.¹³²

¹³⁰ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Exclusão do ICMS da base de cálculo de tributos federais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 145, p. 8, out./2007.

¹³¹ Ibidem, pp. 9-11.

¹³² Ibidem, p. 10.

Vê-se, portanto que, segundo os argumentos acima expostos, os contribuintes defendem a extensão dos efeitos de uma eventual declaração de inconstitucionalidade, em sede de controle difuso de constitucionalidade, ainda que antes do advento do regime processual instaurado pela EC nº 45/2004, para que seja considerada inconstitucional a inclusão do ICMS na base de COFINS mesmo depois da alteração da hipótese de incidência da COFINS pela EC nº 20/98.

Por fim, em oposição à tese dos contribuintes, o Fisco, através da ADC nº 18-5/DF, argumenta que os efeitos que decorrerem de uma possível declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS afetariam tão-somente o contribuinte demandante, pois a inconstitucionalidade seria decretada em sede de controle difuso de constitucionalidade, devendo, ainda, em prol da segurança jurídica, ser declarada com efeitos *ex nunc*.

CONCLUSÃO

A COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – é uma contribuição social de seguridade social que tem previsão constitucional no artigo 195, inciso II, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, sendo o faturamento ou a receita da empresa sua hipótese de incidência.

Nesse cenário, a regra-matriz de incidência fiscal da COFINS tem em seu consequente, representando a materialidade dessa exação tributária, o faturamento ou a receita da empresa, sendo esses a sua base de cálculo.

A base de cálculo, atributo essencial de qualquer tributo, tem que atender a duas premissas básicas: determinar em conjunto com a alíquota o montante exato a ser pago pelo contribuinte e confirmar o aspecto material da hipótese de incidência.

Para que essa segunda premissa, no caso da COFINS, seja atendida, os conceitos de faturamento e receita não podem extrapolar aquilo que o legislador constitucional determinou como hipótese de incidência dessa contribuição, sob pena de estar-se criando um tributo novo em dissonância com a Constituição.

Tem-se, portanto, que os conceitos jurídico-tributários de faturamento e receita, para fins de determinação da base de cálculo da COFINS, dizem respeito somente às entradas, decorrentes da exploração econômica de suas atividades, para o ativo da empresa que, crescendo o seu patrimônio, agregam-lhe riqueza.

Dessa forma, não se incluem nesse conceito àqueles valores que, auferidos pela empresa de forma transitória, são imediatamente repassados a seus titulares. A esse tipo de

entrada, que representa tão-somente uma movimentação de caixa da empresa, dá-se o nome de mero ingresso, pois é auferido com destinação de saída.

Não podem, assim, os valores recebidos pela empresa a título de ICMS, comporem a base de cálculo da COFINS, pois esses valores não são faturados nem representam receita da empresa.

Não obstante, apesar disso, o Fisco tem incluído tais valores na base de cálculo da COFINS, sob o principal argumento de que o ICMS, como tributo indireto, representa um custo da mercadoria ou do serviço, o qual, estando embutido no preço do produto, ao ser pago pelo adquirente, é auferido pela empresa de modo a acrescer o seu patrimônio. Assim, o ônus tributário dessa exação é transferida para o adquirente, sendo que o alienante, contribuinte de direito do ICMS, ao operar a venda, fatura essa quantia.

Tal argumentação, no entanto, não merece acolhimento, haja vista que as parcelas do ICMS, apesar de comporem o preço da mercadoria ou do serviço, não são faturados nem auferidos como receita pela empresa. Esses valores, ao contrário do defendido pelo Fisco, são uma despesa do contribuinte da COFINS em favor do Erário Estadual, que é quem realmente aufere os valores devidos a título de ICMS.

Dessa forma, somente se incluem na base de cálculo da COFINS aqueles valores que, auferidos pela empresa em decorrência do exercício de suas atividades típicas, são definitivamente incorporados ao seu patrimônio, agregando riqueza. O ICMS, no entanto, representa um mero ingresso no caixa da empresa, o qual é repassado ao estado, representando receita deste.

Tem-se, portanto, que a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS afronta o disposto no artigo 195, inciso II, alínea “b”, da Constituição, pois os valores relativos a esse imposto estadual não são faturados nem representam receita da empresa, sendo sim, um desembolso a beneficiar o ente estatal que tem a competência de arrecadá-lo.

Assim, muito embora o Fisco defenda que, caso o STF acolha os argumentos do contribuinte, expostos no RE 240.785/MG, de que as parcelas relativas ao ICMS não compõem a base de cálculo da COFINS, os efeitos dessa decisão devem afetar tão-somente as relações tributárias anteriores à EC nº 20/98, tal argumentação não merece prosperar, haja vista que, mesmo em se considerando como base de cálculo a totalidade das receitas auferidas pela empresa, ainda assim a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS será inconstitucional, pois as parcelas relativas ao ICMS jamais serão receita da empresa, sendo sim, receita do Erário Estadual.

Além desse argumento acima aduzido, a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS viola o princípio constitucional da capacidade contributiva, pois a receita ou faturamento devem ser representados pela riqueza própria dos contribuintes dessa contribuição, não tendo a empresa, capacidade contributiva sobre as receitas auferidas pelo Estado.

A imprópria inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS ainda fere o princípio da isonomia tributária, haja vista que o regime fiscal do ICMS comporta hipóteses de isenções ou alíquotas zero, além de ser diferente em cada estado da federação, o que acaba por dar tratamento diferenciado aos contribuintes da COFINS que estão em situação equivalente.

Por fim, vê-se que somente uma decisão definitiva do STF irá por termo a discussão acerca da constitucionalidade ou não da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. Tal decisão, no entendimento do autor, com fundamento no alhures exposto, deverá

declarar a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. No entanto, essa decisão, com vistas a garantir a segurança jurídica e de forma que não prejudique demasiadamente os cofres da Previdência Social – prejudicando os beneficiários desse sistema – deve ser modulada temporalmente para que atinja somente as relações futuras, preservadas àquelas discutidas judicialmente antes da ADC nº 18-5/DF.

De todo o exposto, verifica-se que a estrutura normativo-tributária da COFINS não permite a inclusão do ICMS em sua base de cálculo, haja vista que os conceitos jurídico-tributários de faturamento e receita, dizem respeito somente aos valores que, auferidos pela empresa em decorrência do exercício de suas atividades, incorporam-se ao seu patrimônio de forma definitiva, de modo a agregar-lhe riqueza.

Portanto, conclui-se que é inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, pois o alcance do conceito constitucional de faturamento e receita não permite a dilação da base de cálculo dessa contribuição, bem como restariam violados os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS

ALVES JR., Luís Carlos Martins. A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. O cabimento e a procedência da ADC nº 18. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1665, pp. 1-20, jan./2008.

ANDRADE, Fábio Martins de. A ADC 18 e a modulação temporal dos efeitos: por que a eventual decisão acerca da inconstitucionalidade da inclusão da parcela do ICMS na base de cálculo da Cofins e do PIS na ADC 18 não deve ter efeito *ex nunc* em benefício da Fazenda Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 166, pp. 61-77, jul./2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ÁVILA, René Bergmann; PORTO, Éderson Garin. **COFINS**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Exclusão do ICMS da base de cálculo de tributos federais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 145, pp. 7-22, out./2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CAVALLO, Achiles Augustus. **Comentários à legislação da COFINS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FREITAS, André Luiz Martins; BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. A inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins fundamentada também nos princípios do pacto federativo e da uniformidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 147, pp. 16-21, dez./2007.

GODOI, Marciano Seabra de. Porque a ação declaratória de constitucionalidade nº 18 (incidência de PIS/Cofins sobre a parcela do ICMS) não deve ser admitida pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 150, pp. 79-84, mar./2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KEPPLER, Roberto Carlos; DIAS, Roberto Moreira. Da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, pp. 169-178, dez./2001.

LIMA, Maria Ednalva de. PIS e Cofins – Base de cálculo: exclusão dos valores transferidos para outras pessoas jurídicas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, pp. 144-153, dez./2001.

LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 5, n. 27, pp. 63-83, maio/jun. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Exclusão das receitas de terceiros da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins devidas pelo contribuinte. Direito que decorre da norma de competência relativa a cada uma dessas contribuições e do princípio da capacidade contributiva. Inconstitucionalidade da MP 2.037 que pretendeu obstá-lo mediante a revogação do inciso III do §2º do art. 3º da Lei 9.718/98. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 70, pp. 150-164, jul./2001.

MOREIRA, André Mendes. PIS/Cofins – Não-incidência sobre receitas de terceiros. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 141, pp. 37-45, jun./2007.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PETRY, Rodrigo Caramori. “Faturamento”, “receita” e “meros ingressos”: a “exclusão” do ICMS e do IPI da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 151, pp. 90-104, abr./2008.

SABINO, José Alfredo Ferrari. Da não-inclusão dos reembolsos, pelos distribuidores, do ICMS retido pela indústria na base de cálculo do PIS e da COFINS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 42, p. 56, mar./1999.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 138.284-8-CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Mário da Silva Velloso, julgado em 1º/07/1992, DJ 28/08/1992.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADC nº 1-1/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 1º/12/93, DJ 16/06/95.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 346.084-PR. Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 9/11/2005, DJ 1º/9/2006.